

University of Groningen

Het ManagementKompasSysteem

Verschuren, Franciscus Johannes Martinus

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:

2000

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):

Verschuren, F. J. M. (2000). *Het ManagementKompasSysteem: integratie van ondernemingsplanning en informatievoorziening in het MKB*. [, Rijksuniversiteit Groningen]. s.n.

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

3 De strategische component: aanvulling op bestaande modellen

== 3.1 Inleiding

Zoals wij in de inleiding reeds aangaven, speelt de SWOT-analyse een belangrijk rol in het MKS. Op basis van inzicht in de sterkten en zwakten van de eigen onderneming in combinatie met inzicht in de externe ontwikkelingen, kan de onderneming bewust stappen nemen om haar doelstellingen te realiseren. Het analyseren van deze sterkten en zwakten van de onderneming en de externe ontwikkelingen wordt in het MKS de *diagnose* genoemd. De SWOT-analyse bestaat uit een externe en een interne analyse. De externe analyse is onderverdeeld in een afnemersanalyse, een concurrentieanalyse en een analyse van overige marktontwikkelingen. Bij de afnemersanalyse ligt het accent op de analyse van Kritische Succesfactoren. De concurrentieanalyse wordt uitgevoerd aan de hand van het 5-krachtenmodel van Porter (1995:4). De analyse van de overige marktontwikkelingen vindt plaats door per ondernemingsgebied zoals deze in het Novaa-model worden onderscheiden, te analyseren welke ontwikkelingen voor de onderneming relevant zijn. Deze ondernemingsgebieden zijn: inkoop, productie, verkoop/marketing, administratie, onderzoek/ontwikkeling, organisatie/personeel en beleid.

Nadat we in paragraaf 3.2 de externe analyse en in paragraaf 3.3 de analyse van de sterke en zwakke punten van de onderneming hebben besproken, gaan we in paragraaf 3.4 in op de bedrijfsvergelijking. Deze bedrijfsvergelijking heeft tot doel de *relatieve* kostenpositie van een onderneming te analyseren. De *absolute* kostprijzen van een onderneming kunnen worden geanalyseerd met de kostprijsanalyse die we in paragraaf 3.5 bespreken. Bedrijfsvergelijking bestaat uit interne en externe analyse. In paragraaf 3.6 bespreken we hoe op basis van de voorgaande analyses strategische keuzen kunnen worden gemaakt.

== 3.2 De externe analyse

3.2.1 Structuur van de analyse

Voor ons is de vraag van belang welke structuur van de externe analyse het beste past bij het MKS. De onderneming heeft tot doel om haar bronnen van concurrentievoordeel te benutten. Of dit daadwerkelijk wordt gerealiseerd, hangt af van het gedrag van afnemers. Een grondige analyse van de afnemers is daarom van groot belang. De eigen onderneming is echter niet de enige die dingt naar de gunsten van de afnemers. Ook de concurrenten doen dat. De mate waarin de onderneming in staat is het gedrag van afnemers op een voor haar gunstige manier te beïnvloeden, hangt nauw samen met het gedrag van concurrenten. Vandaar dat ook de concurrentiekrachten die in de branche spelen, een grondige analyse behoeven. Deze twee onderdelen, de concurrentieanalyse en de afne-

mersanalyse, nemen wij daarom bij het MKS op als aparte deelanalyses bij de uitvoering van de externe analyse.

Naast externe ontwikkelingen op het gebied van concurrentie en afnemers kunnen er nog andere ontwikkelingen van invloed zijn op de wijze waarop en de mate en tijdsperiode waarin een onderneming haar doelstellingen kan realiseren. Deze kunnen zich voordoen op alle deelgebieden van de organisatie. Vandaar dat in het MKS aan de eerdere twee deelanalyses van de externe analyse nog een derde deelanalyse wordt toegevoegd: de analyse van de overige marktontwikkelingen. Hierin kunnen alle relevante externe ontwikkelingen worden opgenomen die bij de eerste twee deelanalyses niet aan bod zijn gekomen. Onderstaand worden de drie genoemde deelanalyses verder uitgewerkt.

A De afnemersanalyse

Bij de afnemersanalyse worden de ontwikkelingen op de afzetmarkt in kaart gebracht, zowel kwantitatief als kwalitatief. Een kwalitatieve analyse geeft aan welke producten de komende jaren bij de consument in trek zullen zijn, en aan welke eisen deze producten precies dienen te voldoen. Hierbij speelt het begrip kritische succesfactor een rol. Daarom gaan we op dit begrip nader in. Het begrip kritische succesfactor wordt in de literatuur veel gebruikt, met name het afgelopen decennium. Wat met dit begrip wordt bedoeld, verschilt sterk van auteur tot auteur, zoals blijkt uit bijvoorbeeld de volgende definities:

- 1 “De factoren op basis waarvan een onderneming zich ten opzichte van de concurrenten kan onderscheiden om aldus een duurzame relatie met de markt op te bouwen” (Hengeveld, Hofenk en Wijn, 1997)
- 2 “Vanzelfsprekend zijn we geïnteresseerd in de (beperkte) verzameling factoren die een aanzienlijke invloed hebben op het succes van de organisatie. Deze factoren noemen we de key succes factors (KSF), of in Nederlands: sleutelfactoren voor succes.” (Gelderman, 1994)
- 3 “Een bedrijf moet over hooguit drie voordelen ten opzichte van zijn concurrenten beschikken teneinde te kunnen overleven. Deze kunnen worden uitgedrukt in kritische succesfactoren” (Lewy, 1992).

In dit proefschrift wordt uitgegaan van de definitie van Bamberger (1994:139): een kritische succesfactor (KSF) duidt de vereisten van de markt aan. De reden om hiervoor te kiezen is dat Bamberger onderscheid maakt tussen de eisen van de markt en de wijze waarop een individuele onderneming daarop kan inspelen. Dit houdt in, dat voor Bamberger de KSF'en voor een bepaalde product/marktcombinatie gelijk zijn voor alle ondernemingen die zich op dat betreffende segment richten. Deze definitie is voor ons zeer werkbaar omdat KSF'en dan bij de uitvoering van de externe analyse kunnen worden vastgesteld, zonder dat strategieën van individuele ondernemingen daarop van invloed zijn. Pas bij het uitvoeren van de interne analyse behoeft dan te worden vastgesteld op welke KSF een onderneming onderscheidend is of dat in de toekomst wil zijn.

Conform de begrippen *satisfiers* en *dissatisfiers* die in de marketing worden gehanteerd, delen we de kritische succesfactoren in positieve en negatieve succesfactoren in. Een *positieve* kritische succesfactor is een succesfactor die een voordeel kan opleveren voor de onderneming ten opzichte van andere ondernemingen. Het zich onderscheiden op dit gebied leidt of tot de mogelijkheid om een hogere afzetprijs te bedingen, of tot de mogelijkheid om extra eenheden af te zetten, of tot een combinatie van beide.

Op een *negatieve* kritische succesfactor kan men zich in principe alleen in negatieve zin onderscheiden. De klant gaat zonder meer ervan uit, dat de onderneming voldoet aan een bepaalde norm van een negatieve KSF. Is dat echter niet het geval, dan leidt dit direct tot een vermindering van de eenheden die kunnen worden afgezet door een verlies aan klanten, tenzij hier prijscompensatie tegenover staat. Een voorbeeld van een negatieve KSF is de verpakking van consumentenartikelen. Standaard verwacht een consument dat zijn producten correct zijn verpakt. Wordt een product onverpakt afgeleverd, dan verwacht de consument korting. Dit geldt ook indien het verpakking betreft die de consument direct na de aankoop verwijderd. Een KSF die negatief en positief kan zijn is het assortiment bij een bedrijf dat handelt in meubels. Er wordt een minimumassortiment verwacht, anders verliest men klanten. Is het assortiment echter aanzienlijk breder en/of dieper dan verwacht, dan kan dit een onderscheidend voordeel worden. (Meer dan $x\ m^2$ woonplezier, de grootste van Nederland, zoveel bij elkaar heeft u nog nooit gezien etc.)

Anders gesteld: voor kritische succesfactoren bestaat bij de afnemer een impliciete norm. Het niet voldoen hieraan leidt tot een verlies aan klanten, het overtreffen van de norm tot een toename ervan en/of de bereidheid een hogere prijs voor een product te betalen. Positieve kritische succesfactoren zijn dikwijls andere kritische succesfactoren dan negatieve kritische succesfactoren. Dit hoeft echter niet per definitie zo te zijn: sommige KSF'en zijn zowel positief als negatief. Tot een bepaalde norm betreft de KSF een *negatieve* KSF, maar wordt aanzienlijk boven een bepaalde norm uitgetorend, dan wordt het een *positieve* KSF.

Een onderneming is succesvol indien zij:

- 1 Producten aanbiedt die inspelen op kritische succesfactoren.
- 2 Dit doet tegen een voor de afnemer acceptabele prijs.
- 3 Deze producten kan fabriceren tegen een kostprijs die lager is dan de verkoopprijs ervan, waarbij het verschil tussen kostprijs en verkoopprijs zo groot dient te zijn, dat het gewenste rendement hiermee kan worden behaald.

Hoewel het aantal KSF'en dat men voor een markt kan vaststellen, moeilijk is te definiëren, is het zeker niet ongelimiteerd. Gezien de beperkingen van het menselijk brein kunnen afnemers bij hun keuzeproces slechts met een beperkt aantal attributen rekening houden. Het toekennen van belang aan de afzonderlijke en/of gezamenlijke attributen is een moeilijk proces, dat niet of nauwelijks in zijn geheel kan worden doorgrond, maar in principe moet men ervan uitgaan dat afnemers bepaalde prioriteiten stellen.

Hiebij kan een drietal opmerkingen worden gemaakt:

- [1] Niet per definitie zal een onderneming proberen om op alle KSF'en beter te scoren dan haar concurrenten. Het kan een strategische keuze zijn om zich op één of enkele KSF'en duidelijk te onderscheiden, en op de andere bijvoorbeeld gemiddeld te scoren. Redenen om deze keuze te maken kunnen zijn dat bepaalde KSF'en op gespannen voet staan met elkaar, dat de onderneming qua capaciteiten niet in staat is op alle KSF'en marktleider te zijn of dat de onderneming dit wel kan, maar dat de kosten daarvan zo hoog zijn dat het niet economisch verantwoord zou zijn om dat te doen. Bij stap 5, de *strategische keuzen*, zal de onderneming uit de mogelijkheden een bewuste selectie moeten maken.
- [2] KSF'en zijn primair kwalitatief van aard. Aangezien het sturen op kwantitatieve gegevens dikwijls eenvoudiger is dan het sturen op kwalitatieve gegevens, wordt binnen het MKS getracht de KSF'en kwantitatief en daarmee meetbaar te maken. De meetbare variabele van de KSF wordt door Bamberger een Kritische Performance Indicator genoemd, afgekort KPI. Indien een korte levertijd door de markt als belangrijk wordt ervaren, dan kan een KPI bijvoorbeeld de tijd zijn tussen bestelling en aflevering. Hiervoor kan door de onderneming een norm worden gesteld. Overschrijdingen van de norm zouden dan bijvoorbeeld kunnen worden opgenomen in de interne rapportage. De meetbare grootte van de KSF, de KPI genoemd, zal moeten worden genormeerd. Bij het vaststellen van een norm voor een KPI zal de onderneming trachten deze zo vast te stellen dat de verhouding tussen kosten en opbrengsten optimaal is. Hierbij dient onder meer rekening te worden gehouden met de volgende factoren:
 - 1 de door de markt gevraagde minimale waarde van een KPI;
 - 2 de door de concurrentie gerealiseerde waarde van een KPI;
 - 3 de marginale kosten van het verhogen of verlagen van de werkelijke waarde van een KPI binnen het eigen bedrijf, ten opzichte van die van de concurrentie.Er kan echter niet worden gesteld dat per definitie de hoogste van deze drie normwaarden als eigen norm dient te worden gekozen. Indien de kosten van het verhogen van deze KPI de opbrengsten ervan overtreffen, dan is het voor de onderneming verstandig een lagere normwaarde voor deze KPI aan te houden dan de door de concurrentie geleverde waarde.
- [3] Door de positieve en negatieve KSF'en te onderkennen, krijgt de onderneming tevens een aantal uitgangspunten ter beschikking bij het opstellen van het ondernemingsplan. Indien de onderneming niet voldoende inhoud kan geven aan de negatieve KSF'en, zullen klanten ontevreden worden en eventueel overstappen naar een andere leverancier. Dit geldt ook voor concurrenten. Weet de onderneming dat concurrenten aan één van de negatieve KSF'en onvoldoende inhoud geven, dan zijn deze klanten prospects voor het eigen bedrijf. De positieve KSF'en waarop de eigen onderneming zich onderscheidt van haar concurrenten, zullen uiteindelijk doorslaggevend zijn indien de potentiële klant zijn keuze maakt uit de *short-list*, waarbij de short list zal bestaan uit aanbieders die tenminste voldoende inhoud geven aan de negatieve KSF'en.

Bij de analyse van de bovenstaande drie factoren doen zich de volgende problemen voor:

- 1 De door de markt gevraagde waarde van een KPI is niet één waarde, maar een schaal waarop zich bij elke KPI in relatie tot een prijs een aantal kopers zal bevinden. Het is vaak moeilijk (zo niet: onmogelijk) deze marktsegmentatie duidelijk in kaart te brengen en beargumenteerd vast te stellen op welk segment men zich als organisatie wil richten. Deze moeilijkheid doet zich in het bijzonder voor bij nieuwe producten.
- 2 De marginale kosten van het veranderen van de geleverde waarde van een KPI zijn in de meeste gevallen niet bekend. Dit geldt nog sterker voor de marginale kosten van concurrenten.

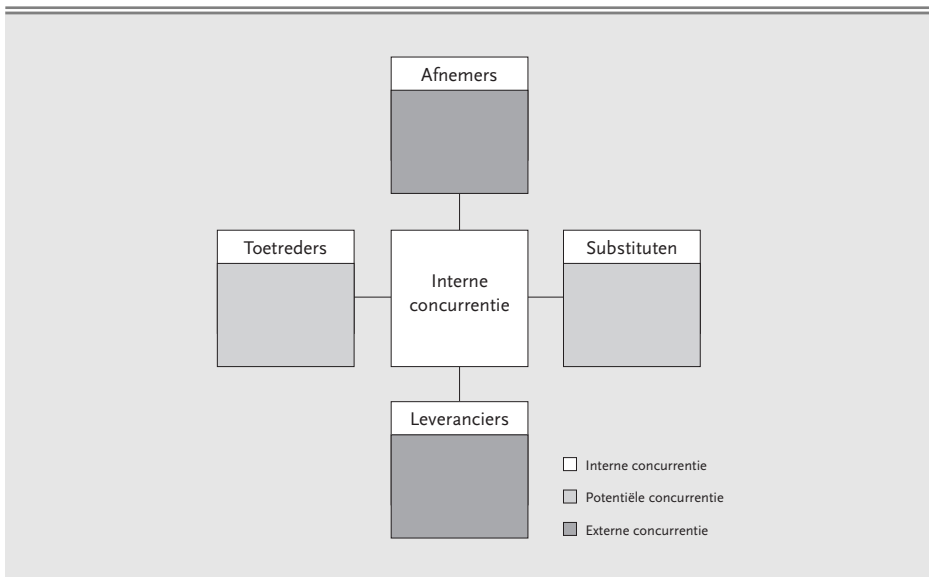
Het bovenstaande zal ertoe leiden dat bij het identificeren en normeren van KSF'en en KPI's van het MKS intuïtie een belangrijke rol zal spelen.

Behalve de voorgaande analyse dient ook een kwantitatieve analyse van de afzetmarkt te worden gemaakt. Hoe groot is deze markt en naar welke omvang zal zij zich de komende jaren ontwikkelen? Hierbij dient onderscheid te worden gemaakt tussen de verwachting die men heeft met betrekking tot het aantal eenheden en die met betrekking tot de gemiddelde prijs per eenheid die aan afnemers kan worden doorberekend. Een afname van het aantal eenheden kan bij een hogere gemiddelde afzetprijs toch leiden tot marktgroei.

B De concurrentieanalyse

Porter heeft een model ontwikkeld aan de hand waarvan deze concurrentieanalyse plaats kan vinden. In eerste instantie is het van belang de bronnen van concurrentie te identificeren. Dit kan plaatsvinden aan de hand van het onderstaande model:

Afbeelding 6 *Bronnen van concurrentie (Daems en Douma, 1990:93)*



Interne concurrentie vindt plaats door ondernemingen die eenzelfde product aanbieden. In de spreektaal wordt met concurrentie vaak deze vorm van concurrentie bedoeld. Onder *externe concurrentie* worden ondernemingen verstaan die weliswaar niet hetzelfde product aanbieden, maar wel in dezelfde bedrijfskolom werkzaam zijn, met name afnemers en leveranciers. Afhankelijk van diverse factoren kunnen zij een grotere of kleinere neiging hebben tot achterwaartse, respectievelijk voorwaartse integratie. Is deze neiging groot, dan is er sprake van een grote externe concurrentie. Tot slot kan *potentiële concurrentie* worden onderkend. Deze concurrentie wordt gevormd door producenten van substitutproducten en potentiële toetreders tot de markt (dus nieuwe bedrijven of bedrijven die voorheen op een andere markt werkzaam waren).

C Overige marktontwikkelingen

Behalve de ontwikkelingen op de afzetmarkt en de concurrentieontwikkelingen kunnen er nog andere externe ontwikkelingen zijn die van belang zijn voor de onderneming. Voorbeelden hiervan zijn ontwikkelingen op de arbeidsmarkt, de grondstoffenmarkt, de geldmarkt en technologische ontwikkelingen. In feite kunnen deze betrekking hebben op alle deelgebieden binnen de organisatie. Vandaar dat in het MKS de externe ontwikkelingen worden vastgesteld op alle deelgebieden van de onderneming waarop ook de sterkten en zwakten worden vastgesteld. Dit zijn inkoop, administratie, productie, financieel, beleid, organisatie en personeel, onderzoek en ontwikkeling, en verkoop en marketing. Het deelgebied verkoop en marketing zal overigens bij de onderdelen ‘analyse van de afzetmarkt’ en ‘concurrentieanalyse’ al grotendeels in kaart zijn gebracht.

Het totale schema van de externe analyse binnen het MKS ziet er nu als volgt uit:

- Afnemers
 - kwantitatief
 - afzetontwikkeling
 - prijsontwikkeling
 - kwalitatief
 - aard van de gevraagde producten
 - kritische succesfactoren
 - positief
kwantitatief: KPI
 - negatief
kwantitatief: KPI
- Concurrentie
 - interne concurrentie
 - externe concurrentie
 - leveranciers
 - afnemers
 - potentiële concurrentie
 - substituten
 - toetreders

- Overige externe ontwikkelingen
 - inkoop
 - productie
 - verkoop/marketing
 - administratie
 - onderzoek/ontwikkeling
 - organisatie/personeel
 - beleid
 - financiën

3.2.2 Uitvoering van de externe analyse

Het vergaren van *primaire data* (data specifiek verzameld voor een bepaald onderzoek) is een kostbare aangelegenheid en daarom niet altijd de meest geschikte methode van data-verzameling voor bedrijven uit het MKB en voor de adviseur die het MKS gaat toepassen. Het doen van (grootschalig) eigen onderzoek is veelal ook niet noodzakelijk om te kunnen komen tot een kwalitatief goede externe analyse. De onderneming staan onder meer de volgende methoden ter beschikking voor het uitvoeren van de externe analyse.

[1] In de eerste plaats kan de onderneming waarbij het MKS zal worden toegepast, zelf een belangrijke rol spelen bij het in kaart brengen van de externe ontwikkelingen. Er kan gebruik worden gemaakt van intern aanwezige kennis, met name die van de verkoopstaf. Deze beschikt dikwijls over veel informatie, met name over factoren die de klant belangrijk vindt. Ook kan een onderneming een beleid voeren waarbij bij een klantmutatie (nieuwkomen of vertrekken) de klant wordt gevraagd naar de reden van de mutatie. Hieraan zijn de volgende voordelen verbonden:

- 1 De methode is relatief snel en goedkoop.
- 2 De mensen van de verkoopstaf worden gedwongen na te denken over de redenen van falen en succes en moeten hierover communiceren.
- 3 Het werkt normaliter motiverend voor hen indien zij worden betrokken bij het proces van ondernemingsplanning.

Hier staan de volgende nadelen tegenover:

- 1 De verkoopstaf heeft niet altijd een goed beeld van de markt als geheel.
- 2 'Blinde vlekken' blijven bestaan.
- 3 De verkoopstaf is soms bevooroordeeld. Zo kunnen verkopers de prijsstelling van het eigen bedrijf te hoog vinden, niet omdat dit objectief zo is, maar omdat verkopen eenvoudiger is naarmate de relatieve prijs ervan lager is.

[2] Bestaande brancheonderzoeken leveren doorgaans bruikbare informatie op. Deze worden bijvoorbeeld uitgevoerd door banken, belangenorganisaties, leveranciers en overheid. Het voordeel hiervan is dat deze dikwijls de gehele markt omspannen en de resultaten van deze onderzoeken bovendien eenvoudig en goedkoop zijn te verkrijgen. Nadelen kunnen zijn dat de informatie onvoldoende specifiek is, gedateerd is of niet geheel objectief wordt verstrekt, bijvoorbeeld indien het onderzoek door een leveran-

cier is uitgevoerd en deze belang heeft bij een niet juiste of niet volledige verstrekking van de gegevens. Bovendien vermelden de onderzoeken niet altijd de bronnen, de onderzoeksaanpak en de oorspronkelijke gegevens, waardoor de betrouwbaarheid van het onderzoek alsmede de wijze waarop gegevens moeten worden geïnterpreteerd, niet altijd zijn vast te stellen.

- [3] Onderzoeken die zijn uitgevoerd in aanverwante bedrijfstakken, kunnen relevante informatie opleveren. Zo kan een fabrikant van dakpannen mogelijk informatie ontleenen aan onderzoeken die door bouwbedrijven zijn uitgevoerd. Nadeel hiervan kan zijn dat de vertaalslag naar het eigen product niet altijd eenvoudig kan worden gemaakt. Een toename van het aantal te bouwen huizen hoeft niet per definitie tot een toename in de verkoop van pannen te leiden: bijvoorbeeld shingles, riet of platte daken kunnen pannen verdringen.
- [4] De adviseur kan gebruikmaken van de bij hem reeds aanwezige kennis over een bepaalde branche. Deze kan zijn ontstaan uit onderzoeken uit het verleden, en/of berusten op informatie die hij heeft betreffende vergelijkbare bedrijven. Hij heeft mogelijk toeleveranciers, afnemers en producenten van substituu-producten in zijn portefeuille, waardoor bij hem een brede kennis van de branche aanwezig kan zijn.
- [5] Externe deskundigen, waaronder specialisten in de branche, kunnen worden geraadpleegd.

== 3.3 De interne analyse

Het blijkt dat bij een groeiende markt niet elke onderneming die op die markt actief is, evenveel van deze groei profiteert. Ook blijkt dat bij een afnemende markt niet elke onderneming evenveel verliest. Met andere woorden: de marktaandelen van de diverse aanbieders blijven normaal gesproken niet constant. Hiervoor zijn twee redenen aan te geven. In de eerste plaats dat er op markten meestal sprake is van toe- en uittreding, en in de tweede plaats dat er verschillen bestaan tussen concurrentievoordelen waarover aanbieders beschikken. Weet een onderneming deze uit te buiten, dan zal zij beter kunnen profiteren van een groeiende markt en minder hinder ondervinden van een dalende markt.

Zoals beschreven, maakt Bamberger (1994:139) hierbij onderscheid tussen het concurrentievoordeel zelf en de *bronnen* van concurrentievoordeel, zoals een moderne outillage, bekwame werknemers, een efficiënt informatiesysteem en goed management. Ook Porter (1996:34) maakt dit onderscheid. Porter stelt: "Concurrentievoordeel komt oorspronkelijk voort uit de waarde die een bedrijf kan creëren voor zijn kopers. Dit kan gebeuren in de vorm van prijzen die lager zijn dan die van concurrenten met gelijkwaardige voordelen, of door het bieden van unieke voordelen die een hogere prijs meer dan goedmaken. Ik gebruik een instrument, die ik de *waardeketen* noem, om kopers, leveran-

ciers en een bedrijf te verdelen in de afzonderlijke, maar onderling samenhangende activiteiten waar die waarde uit voortkomt”.

Zowel voor Porter (1996) als voor Bamberger (1994) geldt dat de bronnen van potentieel concurrentievoordeel uitsluitend tot daadwerkelijk concurrentievoordeel leiden indien:

- 1 de bronnen voor een klantengroep van voldoende omvang een voordeel opleveren;
- 2 afnemers de voordelen waarderen en bereid zijn ervoor te betalen;
- 3 deze voordelen over een bepaalde periode kunnen worden vastgehouden.

Het uitvoeren van een interne analyse kan in de praktijk op diverse wijzen plaatsvinden. De snelste manier om een interne analyse uit te voeren, is het laten invullen van een vragenlijst door de ondernemer. In dat geval vindt geen onderzoek plaats, maar geldt de mening van de directeur of staf van het bedrijf als uitgangspunt. Een veel bewerkelijker manier van interne analyse is die waarbij diepgaand intern onderzoek plaatsvindt naar de sterke en zwakte punten van de onderneming. Dit kan plaatsvinden door de bedrijfsprocessen nauwkeurig in kaart te brengen en vervolgens zwakte punten in effectiviteit en efficiency te identificeren.

Porter (1996) betreft de positie van concurrenten bij het beantwoorden van de vraag of een onderneming een houdbaar concurrentievoordeel op kan bouwen. Aangezien wij bij de vorming van strategie zijn geïnteresseerd in het opbouwen van een houdbaar concurrentievoordeel, dienen wij deze positie bij onze analyse te betrekken. Opvallend is dat juist dit element ontbreekt bij de traditionele interne analyse. Wij voegen dit bij de ontwikkeling van het MKS daarom aan de bestaande modellen toe.

Alvorens dat te doen, gaan wij eerst nader in op de theorie van Porter. Hiervoor hebben wij de volgende redenen:

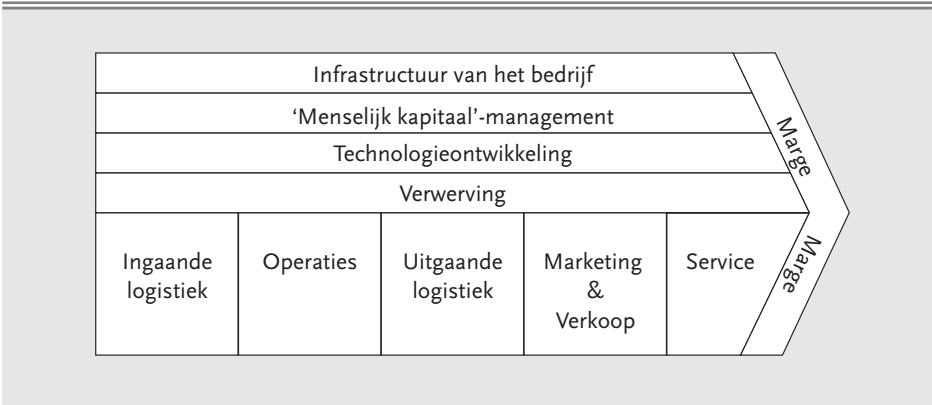
- 1 Porter (1996:20) beschrijft hoe een houdbaar concurrentievoordeel kan worden opgebouwd. Het is dit houdbare concurrentievoordeel waarin wij in het kader van strategievorming zijn geïnteresseerd.
- 2 Porter (1996:33 e.v.) geeft ons via de waardeketen de mogelijkheid om een bedrijf systematisch in activiteiten te verdelen.
- 3 Porter (1996:70) beschrijft de oorzaak van kosten (door hem *kostenaanjagers* genoemd). Het is bij de kostenanalyse van belang op de hoogte te zijn van de oorsprong van kosten, omdat een verandering in de kostenstructuur uitsluitend kan worden gerealiseerd via een wijziging van de onderliggende activiteiten.

De waardeketen

De waarde die een bedrijf toevoegt aan zijn afnemers, komt voort uit de *waardeketen*. Deze keten splitst de organisatie op in een aantal waardetoevoegende processen. Deze kunnen direct met het eindproduct verband houden (primaire activiteiten), maar er zijn tevens indirect waardetoevoegende processen te onderkennen (ondersteunende activiteiten). Bovenop de totale waardetoevoeging komt vervolgens een marge; deze is het resul-

taat dat het bedrijf behaalt op de productie. De waardeketen kan als volgt schematisch worden weergegeven:

Afbeelding 7 De waardeketen (Porter, 1996:36)



Volgens Porter (1996:36) kan elk bedrijf worden gezien als een waardeketen. Identificatie van concurrentievoordelen kan als volgt plaatsvinden. Een bedrijf kan zich in beginsel onderscheiden door:

- 1 Het behalen van kostenvoordelen ten opzichte van de concurrentie.
- 2 Het bieden van een gedifferentieerd product. De meerwaarde van de differentiatie voor de afnemers dient dan de kosten ervan te overstijgen.

Alle kosten kunnen worden toegerekend aan de diverse segmenten van de waardeketen; differentiatie wordt echter ook gerealiseerd door een of meerdere segmenten van de waardeketen. Zo kan de inkoop van betere grondstoffen (verwerving) leiden tot een beter eindproduct. De afnemer moet echter ten minste bereid zijn deze extra kosten te betalen. Is dat niet het geval, dan is deze vorm van differentiatie niet zinvol omdat hij voor de afnemer niet voldoende waarde toevoegt in verhouding tot de kosten ervan.

Door nu de waardeketen van het eigen bedrijf te analyseren en nauwkeurig vast te stellen waar er binnen het bedrijf waarde wordt toegevoegd aan het product en wat daarvan de kosten zijn, kan nauwkeurig inzicht worden verkregen in de kostenstructuur van het bedrijf. Dit heeft de volgende doelen:

- 1 Inzicht in de kostenstructuur is noodzakelijk om inzicht te verkrijgen in activiteiten van de onderneming waar zij kostenvoordeel behaalt ten opzichte van haar concurrenten. Dit kostenvoordeel kan een bron van concurrentievoordeel zijn.
- 2 Inzicht in de kostenstructuur van de onderneming is noodzakelijk om eventuele kostenreducties te kunnen realiseren.

Kosten vinden volgens Porter (1996:92) hun oorsprong in factoren die hij *kostenaanijagers* noemt. Kostenaanijagers geven inzicht in het verband tussen financiële en niet-financiële

interne sterke en zwakke punten. De kostenaanjagers zijn de onderliggende (niet-financiële) factoren die ten grondslag liggen aan een bepaalde kostenstructuur.

Porter noemt tien kostenaanjagers, te weten:

- 1 Schaalfactoren.
- 2 Leerproces.
- 3 Patroon van capaciteitsbenutting.
- 4 Verbindingen. Verbindingen slaan op de beïnvloeding van waardeactiviteiten binnen de keten door de uitvoering van *andere* activiteiten. Verbindingen kunnen bestaan:
 - binnen de waardeketen;
 - verticaal:
 - verbindingen met leveranciers;
 - verbindingen met kanalen.
- 5 Onderlinge relaties.
Deze ontstaan doordat waardeactiviteiten binnen een bedrijf kunnen worden gedeeld met andere bedrijfseenheden.
- 6 Integratie.
De kosteninvloed van integratie betreft kostenbesparingen of kostentoenames doordat processen worden uitbesteed of juist worden geïnternaliseerd.
- 7 Timing.
Het tijdstip waarop een bepaald bedrijf met een bepaald product de markt betreedt kan relevant zijn voor de relatieve kostenpositie.
- 8 Discretionair beleid.
Het gevoerde beleid van de onderneming heeft gevolgen voor de kostenstructuur:
 - samenstelling assortiment;
 - service;
 - leveringstijd;
 - procedures, normen en waarden.
- 9 Locatie.
- 10 Institutionele factoren:
 - belastingen;
 - subsidies e.d.

De waardeketen is een schema aan de hand waarvan een bedrijf kan worden geanalyseerd. Echter, het bestaan van ondoelmatigheden (bijvoorbeeld door een waardeketen waarbinnen de segmenten onderling niet optimaal op elkaar zijn afgestemd) hoeft niet in elke branche even schadelijk voor de concurrentiepositie van het bedrijf te zijn. De ene markt kan worden gedomineerd door kostenleiders, de andere markt kan worden gedomineerd door bedrijven die zich weten te differentiëren.

Daarnaast is er nog een andere reden waarom ondoelmatigheden niet op elke markt dezelfde gevolgen hebben. De *relatieve* positie van een bedrijf speelt immers een belangrijke rol. Of bepaalde kosten te hoog of te laag zijn, wordt mede bepaald door de kosten

die een concurrent moet maken om een vergelijkbaar product op de markt te zetten. Analyse van eigen producten en kosten is dus van belang, maar tevens de analyse van kosten en producten van concurrenten. Dit is in de eerste plaats noodzakelijk om de eigen *relatieve* positie op de markt vast te stellen en kan in de tweede plaats ondersteunend werken om de kosten- en opbrengstenstructuur binnen de waardeketen verder te optimaliseren. Met andere woorden: zijn de kosten in absolute zin te hoog, maar niet in relatieve zin, dan drukt dat op het rendement maar niet op de concurrentiepositie. Zijn de kosten zowel absoluut als relatief te hoog, dan is niet alleen het rendement van het bedrijf maar tevens de concurrentiepositie in gevaar.

Behalve kosten, spelen nog twee andere factoren een rol bij het analyseren van rendementen van bedrijven. Dit zijn:

- 1 omzetten;
- 2 de hoogte van het in de onderneming geïnvesteerde vermogen.

De aan het vermogen gerelateerde omzet minus de kosten vormt immers de winst. Om te bepalen of deze hoog of laag is, zal ze moeten worden gerelateerd aan het geïnvesteerd vermogen.

Ad 1: omzetten

Aan verschil in omzetten kunnen twee oorzaken ten grondslag liggen: een bedrijf zet andere aantallen af dan zijn concurrenten of een bedrijf bedingt bij een vergelijkbare afzet andere prijzen per eenheid. De redenen waarom de ene onderneming tot andere afzetten komt dan de andere, kunnen zeer divers zijn. Ze kunnen worden veroorzaakt door interne factoren (capaciteitsgebrek) en door externe factoren. (De een weet meer afnemers aan zich te binden dan de ander.) De marketingmix kan helpen bij het zoeken naar oorzaken van verschillen door externe factoren. Prijs, plaats, product, personen en promotie kunnen daarbij een rol spelen.

Ad 2: de hoogte van het in de onderneming geïnvesteerde vermogen.

Verschillen in geïnvesteerd vermogen kunnen diverse oorzaken hebben. Hierbij kan worden gedacht aan de ouderdom van de productiemiddelen, het totaal aantal productiemiddelen en de capaciteit ervan, alsmede aan de financieringsstructuur van de organisatie. (Deze kan bijvoorbeeld worden beïnvloed door sale and lease-back constructies, aankoop- of huurbeslissingen, en het verzekeren bij derden of in eigen beheer.)

Het quotiënt van omzet minus kosten en geïnvesteerde eigen vermogen is het rendement op het eigen vermogen, afgekort REV. Een algemeen geldende norm voor de hoogte van dit REV is moeilijk te geven. Als voorbeeld geven we een normberekening voor het REV die door de Bovag (1996) voor zijn leden met een dealerbedrijf is opgesteld:

Basiseis eigen vermogen (rendement staatslening)	6,6%
Premie ondernemersrisico (compensatie onzekerheid)	1,0%
Inflatiecorrectie (dekking waardedaling eigen vermogen)	2,6%
Reservefunctie rendement (buffer toekomstig resultaat)	1,0%
Solvabiliteitscorrectie (vergroting eigen vermogen)	2,5%
Belastingcorrectie (dekking vennootschapsbelasting)	7,4%
Normrendement eigen vermogen	21,1%

Bij een normsolvabiliteit van 25,0% en een kostenvoet van vreemd vermogen van 7,0% resulteert dit in een rendement op het totaal vermogen (RTV) van 10,5%.
 $(RTV = EV/TV \cdot REV + VV/TV \cdot RVV = 0,25 \cdot 21,1\% + 0,75 \cdot 7\% = 10,58\%)$

De gewenste rentabiliteit en solvabiliteit van de onderneming komen onder meer ter sprake bij stap 3 van het MKS: de *doelstellingen*. Aan de hand van de waardeketen, de omzetten en een overzicht van het geïnvesteerde vermogen kan een analyse plaatsvinden van deze doelstellingen.

Bij onze pogingen de kostenstructuur van bedrijven volgens de waardeketen van Porter te analyseren stuiten wij op een aantal praktische problemen. Zo noemt Porter (1996:92) 'leerproces' als voorbeeld van een kostenaanjager. Maar het zal bij de meeste bedrijven zelfs na een grondige analyse onduidelijk blijven welke kosten van leren nu precies gelden voor welk segment van de waardeketen. In zijn algemeenheid zal men de volgende moeilijkheden tegenkomen bij het identificeren van kritische succesfactoren:

- 1 Het is bijzonder moeilijk vast te stellen welke segmenten van de waardeketen nu bijdragen aan welke productdifferentiatie, en welke kosten daarvoor nu precies worden gemaakt. Een verandering in productspecificatie zal dikwijls in meerdere segmenten zijn invloed doen gelden. Afzonderlijke identificatie van differentiële kosten per segment zijn dikwijls niet mogelijk.
- 2 Het is in veel gevallen onmogelijk om vast te stellen wat de extra opbrengsten zijn die samenhangen met extra productdifferentiatie.
- 3 Ook factoren die weinig kosten met zich meebrengen, kunnen een grote invloed uitoefenen op de toegevoegde waarde. Zij worden bij de kostenanalyse verwaarloosd, maar kunnen wel degelijk een rol van betekenis spelen.

Het denken vanuit de waardeketen heeft echter een aantal voordelen waarvan in de diagnosefase van het MKS gebruik kan worden gemaakt:

- 1 De waardeketen laat de onderneming zien als bestaande uit deelgebieden, en alloceert kosten en opbrengsten. Hierdoor kunnen zwakke plekken binnen de onderneming nauwkeurig worden gelocaliseerd en vervolgens worden versterkt.
- 2 De waardeketen kijkt over de afdelingen heen en maakt onderlinge afhankelijkheden tussen de afdelingen zichtbaar.

- 3 De waardeketen overschrijdt de grenzen van het eigen bedrijf door ook leveranciers en afnemers bij de analyse te betrekken. Hiermee kan het inzicht in KSF'en en in de prijselasticiteit van producten worden versterkt. Bovendien wordt het systeemdenken (Senge, 1990) bevorderd. Systeemdenken houdt in dat getracht wordt het gehele systeem en zijn onderlinge relaties van oorzaak en gevolg te doorzien in plaats van zich te concentreren op een deel ervan. De onderneming is niet alleen een eigen systeem, maar maakt tevens op haar beurt weer deel uit van een systeem waarvan ook de leveranciers en afnemers deel uitmaken. De waardeketen onderkent dit, hetgeen een optimale allocatie van middelen over de eigen bedrijfsgrenzen heen mogelijk maakt. Dit kan het rendement van de bedrijfstak en daarmee tevens dat van het eigen bedrijf ten goede komen.
- 4 De waardeketen geeft inzicht in de oorzaak van kosten (door Porter kostenaanjagers genoemd). Daarmee geeft de waardeketen tevens inzicht in de verbanden tussen financiële en niet-financiële indicatoren.
- 5 Binnen de waardeketen wordt onderscheid gemaakt tussen primaire activiteiten (ingående logistiek, operaties, uitgaande logistiek, marketing & verkoop, service) en ondersteunende activiteiten (infrastructuur, menselijk kapitaal management, technologieontwikkeling, verwerving).

== 3.4 De bedrijfsvergelijking

Porter (1995:91,145) wees reeds op de noodzaak voor een bedrijf om inzicht te verkrijgen in zijn kostenpositie ten opzichte van die van anderen. Dit omdat de relatieve kostenpositie veelzeggend is voor de concurrentiepositie die het bedrijf heeft. Het is normaliter voor de onderneming zelf moeilijk een inzicht te verkrijgen in de relatieve kostenpositie. Bedrijven zullen zelden bereid zijn hun kostprijsgegevens aan concurrenten te verstrekken, en de gegevens die openbaar verkrijgbaar zijn over concurrenten, geven meestal geen of vrijwel geen inzicht in de kostprijsstructuur van een bedrijf. Kleine bedrijven publiceren slechts een gedeelte van de jaarrekening, en dat wat wordt gepubliceerd, is bij zowel kleine als grote bedrijven vaak te gecompliceerd om hieruit betrouwbare kostprijsinformatie te kunnen destilleren.

Er zijn branches waar gedetailleerde kostprijsinformatie van een grote groep bedrijven verkrijgbaar is. Dit komt onder meer voor bij een aantal detailhandelssectoren. Echter naarmate bedrijven groter en complexer worden, wordt de onderlinge vergelijkbaarheid minder en is er dikwijls ook minder gedetailleerde informatie voorhanden. Een andere mogelijkheid voor de ondernemer om zijn bedrijf te spiegelen aan dat van anderen is het deelnemen aan gespreksgroepen. Hieraan neemt een (meestal beperkt) aantal vergelijkbare bedrijven deel, die elkaar niet direct beconcurreren.

Om de relatieve positie van bedrijven vast te kunnen stellen, dient men *bedrijfsvergelijking* als onderdeel van het MKS op te nemen. Binnen het MKS heeft het uitvoeren van bedrijfsvergelijking de volgende drie doelstellingen:

- [1] Bedrijfsvergelijking geeft inzicht in de relatieve kostenpositie van een bedrijf. Aan de hand hiervan kan worden vastgesteld of er kostenvoordelen bestaan en of deze een bron zijn van houdbaar concurrentievoordeel. De adviseur heeft qua bedrijfsvergelijking mogelijkheden die de individuele ondernemer niet of in veel mindere mate heeft. De adviseur is een onafhankelijke en onpartijdige deskundige, waardoor bij een bedrijfsvergelijking die loopt via de adviseur, het risico van verkeerd of ongewenst gebruik van de informatie door de deelnemende bedrijven wordt geminimaliseerd. Er bestaat voor alle deelnemende bedrijven een evenwicht tussen aangeleverde en retourontvangen informatie, en de geheimhouding is gewaarborgd, zeker indien de adviseur de informatie anonimiseert.
- [2] Behalve voor het verkrijgen van inzicht in de kosten dient het bedrijfsvergelijkend onderzoek voor het verkrijgen van inzicht in de distinctive competitive factors (DCF) waarmee een bedrijf zich onderscheidt van zijn concurrenten. Kenmerken van een DCF zijn dat deze:
- 1 beïnvloedbaar zijn door de bedrijfsleiding;
 - 2 in belangrijke mate het resultaat van de onderneming beïnvloeden;
 - 3 meetbaar en kwantificeerbaar zijn (door middel van één of meer grootheden);
 - 4 toetsbaar zijn aan door de bedrijfsleiding gestelde normen.

Zoals de meetbare grootheid van een KSF een kritische performance indicator is, zo wordt binnen het MKS de meetbare grootheid van een DCF een distinctive competence genoemd, afgekort DC. Om in een later stadium zinvol te kunnen bijsturen aan de hand van informatie over de DC's, dienen deze te worden genormeerd. Hierbij speelt de bedrijfsvergelijking een belangrijke rol. De ervaring binnen Rühl Haegens van Aar, is dat indien bedrijfsvergelijkende gegevens ontbreken, ondernemers dikwijls normen aan gegevens uit het verleden ontleen. Hieraan zijn echter de volgende nadelen verbonden:

- 1 Indien de norm in het verleden foutief is vastgesteld, wordt deze fout meegeëxtrapoleerd.
 - 2 Door ontwikkelingen in bijvoorbeeld technologie kan een bepaalde norm die voor een bedrijf geldt volledig worden achterhaald door concurrenten die van deze nieuwe ontwikkelingen gebruikmaken. De norm die wordt gehanteerd, heeft dan intern wel waarde, maar is vanuit de markt gezien onbruikbaar.
 - 3 Normen die vanuit het verleden worden overgenomen, sporen niet altijd aan tot verbetering van de prestaties.
- [3] Daarnaast is de bedrijfsvergelijking noodzakelijk om inzicht te verkrijgen in de opbrengsten van de onderneming ten opzichte van die van vergelijkbare bedrijven. Niet alleen de opbrengsten per verkochte eenheid worden daarbij vergeleken, maar tevens de behaalde rendementen als percentage van het totale en het eigen vermogen, en de bedrijfsresultaten als percentage van de omzet.

Het uitvoeren van een bedrijfsvergelijking kan als volgt plaatsvinden. In de eerste plaats dient te worden vastgesteld welke bedrijfstak zal worden onderzocht. Niet alle bedrijven binnen een bepaalde bedrijfstak zijn echter onderling met elkaar vergelijkbaar. Hiervoor kunnen diverse redenen bestaan. Primaire processen van ondernemingen in een bepaalde bedrijfstak kunnen bijvoorbeeld significant van elkaar verschillen of de afnemersgroepen kunnen onderling sterk afwijken. Zo kunnen zowel een wegenbouwer als een projectontwikkelaar tot de bouwbedrijven worden gerekend, maar is van onderlinge vergelijkbaarheid geen sprake. Daarnaast speelt bij de bepaling van onderlinge vergelijkbaarheid ook de omvang van een bedrijf een rol.

Binnen een bedrijfstak dient daarom een cluster van onderling vergelijkbare bedrijven te worden gevormd. Uit eigen onderzoek is gebleken dat een cluster van 10 à 15 vergelijkbare bedrijven voldoende is om op basis hiervan bedrijfsvergelijking uit te voeren.

Bedrijfsvergelijking vindt niet plaats door de (financiële) gegevens van bedrijven zonder meer met elkaar te vergelijken. Om een zinvolle vergelijking mogelijk te maken, moeten eerst de volgende werkzaamheden worden uitgevoerd:

- 1 De opstelling van de cijfers dient vergelijkbaar te worden gemaakt. Zo kan 'werk derden' bij de een vermeld staan onder de inkoopwaarde van de verkopen, terwijl de ander dit vermeldt onder de overige kosten.
- 2 Onderzocht dient te worden of de onderliggende deelprocessen op vergelijkbare wijze worden uitgevoerd. Zo kan uitgaand transport door afnemers zelf plaatsvinden waardoor de transportkosten per eenheid niet vergelijkbaar zijn met die van een bedrijf dat de aflevering zelf verricht.

Het bovenstaande houdt in dat aangeleverd cijfermateriaal diepgaand dient te worden geanalyseerd. Hierbij zijn in de regel bedrijfsbezoeken en gesprekken met het management van de aan bedrijfsvergelijking deelnemende bedrijven noodzakelijk.

Als aanvulling op dit empirisch materiaal kan de adviseur aan de hand van modellen en berekeningen de betrouwbaarheid van de door hem of haar ontwikkelde normen toetsen. We geven hiervan een voorbeeld. Een richtlijn voor de hoogte van afschrijvingen kan worden bepaald door aan de hand van aangeleverd cijfermateriaal vast te stellen wat de gemiddelde afschrijvingen bij de aan het onderzoek deelnemende bedrijven zijn. De adviseur kan echter ook inzicht proberen te verkrijgen in de aanschafwaarde van de diverse activa van een onderneming (bijvoorbeeld via leveranciers) en vervolgens een theoretische berekening maken van de hoogte van de gemiddelde afschrijvingen. Bij deze berekening wordt derhalve niet gesteund op gegevens uit de bedrijfsvergelijking.

Deze werkwijze heeft de volgende voordelen:

- 1 aan een relatief klein aantal cases kunnen betrouwbare normen worden ontleend;
- 2 indien een bedrijf door bepaalde andere bedrijfsomstandigheden afwijkt van andere deelnemers aan de bedrijfsvergelijking, kunnen op basis van de modellen normen voor het desbetreffende bedrijf worden bepaald.

Indien eenmaal een bedrijfsvergelijking is uitgevoerd, zal elk nieuw bedrijf waarvoor het MKS wordt gebruikt, kunnen worden getoetst aan de normen die uit die bedrijfsvergelijking voortkomen. Daarnaast kunnen de gegevens van het nieuwe bedrijf worden toegevoegd aan de bedrijfsvergelijkende gegevens. Op deze wijze kunnen de normen en kentallen actueel worden gehouden. Het is daarom niet noodzakelijk om jaarlijks opnieuw de (relatief arbeidsintensieve) bedrijfsvergelijking uit te voeren.

Het feit dat bedrijfsvergelijking een belangrijk onderdeel uitmaakt van het MKS, brengt automatisch met zich mee dat het MKS branchegewijs zal worden toegepast. Dit is één van de belangrijkste punten waarop het MKS zich onderscheidt van een groot aantal conventionele modellen die de adviseur bij zijn advieswerk ondersteunt.

== 3.5 Analyse van de winstbijdrage van producten

Binnen het MKS is een plaats ingeruimd voor bedrijfsvergelijkend onderzoek, hetgeen ondermeer inzicht verschaft in de relatieve kostenpositie van het bedrijf. Behalve de kostenvergelijking is het voor elk individueel bedrijf tevens relevant inzicht te krijgen in de bijdrage die door elk(e) product(groep) aan het resultaat wordt geleverd. Hiertoe dienen de kosten die de onderneming maakt te worden toegerekend aan productgroepen of producten, en dienen de toegerekende kosten nader te worden geanalyseerd. De winstbijdrage per productgroep of per product kan worden bepaald door de brutowinstmarge die op een product(groep) wordt behaald te verminderen met de kostprijs van de betreffende productgroep of het betreffende produkt. De toerekening van kosten en de analyse ervan wordt in het vervolg kortweg aangeduid met 'kostprijsanalyse'.

Met de kostprijsanalyse wordt beoogd inzicht te verkrijgen in:

- 1 de mate van winstgevendheid van de diverse productgroepen;
- 2 de kostprijsopbouw van de diverse te onderscheiden productgroepen;
- 3 de veroorzakers van kosten binnen de onderneming;
- 4 de gedragingen van kosten bij een toe- of afnemend volume van een bepaald product of bepaalde productgroep.

De hieruit verkregen informatie is van wezenlijk belang bij de strategische besluitvorming. Is de bovenstaande kostprijsanalyse grondig uitgevoerd, dan is het relatief eenvoudig om op basis van de strategische uitgangspunten de verwachte kosten voor de nabije toekomst aan productgroepen toe te rekenen. Om deze toerekening te kunnen laten plaatsvinden, moet een antwoord op de volgende twee vragen gevonden worden:

- 1 Hoe dienen de kosten aan de product(groep)en te worden toegerekend?
- 2 Wat zijn precies de veroorzakers van de kosten?

Strategisch dienen *alle* kosten aan productgroepen te worden toegerekend. Immers, uitsluitend op die manier kan worden beoordeeld op welke productgroepen winst wordt behaald en op welke niet. Een analyse van strategische kostprijzen kan vrijwel nooit plaatsvinden aan de hand van de gegevens die rechtstreeks door de (financiële) admini-

stratie worden gegenereerd. Deze gegevens worden in de meeste gevallen bijgehouden per kostensoort. Welk deel van de betreffende kostensoort ten behoeve van welke productgroep wordt gemaakt blijkt niet uit deze gegevens. Ook eventuele kostprijsberekeningen die reeds in het bedrijf aanwezig zijn, zijn doorgaans niet bruikbaar voor een strategische analyse. Deze kostprijsberekeningen zijn vaak gebaseerd op grove kostenverdelingen met als doel het bepalen van een voorcalculatorische kostprijs, die dient als basis voor nacalculatie en/of als basis voor bepaling van de verkoopprijs van individuele producten.

In de volgende twee paragrafen worden twee methoden besproken waarmee *alle* kosten systematisch aan producten kunnen worden toegerekend. Deze methoden zijn beide geschikt voor een strategische kostprijsanalyse. Het zijn respectievelijk de kostenplaatsenmethode en Activity-Based Costing. De genoemde methoden trachten beide een antwoord te vinden op de vraag hoe de kosten aan de kostendragers dienen te worden toegerekend. Wat betreft de directe kosten (kosten die een rechtstreeks verband bezitten met de kostendragers), is deze vraag snel te beantwoorden. Het kostentoerekeningsstuk spitst zich derhalve voornamelijk toe op de indirecte kosten.

Er bestaat een verschil tussen kosten en de *veroorzakers* van de kosten. Deze veroorzakers worden door Cooper (1988) *costdrivers* genoemd. Dat wat als veroorzaker van kosten wordt aangemerkt, maakt niet alleen verschil uit voor de *wijze* waarop kosten uiteindelijk aan producten worden toegerekend, het kan tevens een groot verschil uitmaken voor de hoogte van de berekende kostprijs. In de volgende twee paragrafen bespreken we twee methodieken van kostprijsberekening. De kostenplaatsenmethode ziet producten als de veroorzakers van kosten. Activity-Based Costing ziet activiteiten als de veroorzakers van kosten.

Na bespreking van deze twee methoden zal voor het MKS een techniek worden ontwikkeld voor strategische kostprijsanalyse. Omdat de kostprijsanalyse wordt geïntegreerd in het MKS, dient het met de kostprijsanalyse verkregen inzicht in costdrivers nader te worden uitgewerkt naar concrete aanknopingspunten, die een basis vormen voor de in de volgende fase van het MKS vast te stellen interne informatievoorziening. In de volgende paragraaf wordt de kostenplaatsenmethode besproken (zie hiervoor van Summeren e.a. [1997:214-231], Meij [1960:169-178], Van Halem e.a. [1989:193-205], Van Helden e.a. [1994:38-40]). Vervolgens wordt Activity-Based Costing besproken (Cooper en Kaplan:1988). Daarna komen we op basis van deze twee methodieken tot een methode van kostprijsbepaling die geschikt is om te worden toegepast in het MKS.

3.5.1 De kostenplaatsenmethode

De kostenplaatsenmethode (ook wel productiecentramethode genoemd) berust op de functionele indeling van kosten binnen een bedrijf. De functies die men daarbij onderscheidt worden als kostenplaats gedefinieerd. Elk onderdeel van een bedrijf dat ten behoeve van het productieproces een bepaalde prestatie levert, vormt een kostenplaats. Van alle kostenplaatsen worden de daaraan verbonden kosten bepaald, die (eventueel via toerekening aan de andere kostenplaatsen) uiteindelijk aan de eindproducten worden toegerekend.

De kostenplaatsen kunnen worden verdeeld in drie typen:

[1] *Hulpkostenplaatsen*

Een hulpkostenplaats is een niet werkelijk bestaand onderdeel of afdeling van een bedrijf, maar een kostengroepering die ten behoeve van de verbijzondering wordt gemaakt. Voorbeelden hiervan zijn huisvesting, personeelsvoorziening en algemeen beheer.

[2] *Zelfstandige kostenplaatsen*

Dit zijn organisatorische eenheden die niet rechtstreeks productief zijn, maar prestaties verrichten voor andere kostenplaatsen en derhalve een dienstverlenend karakter bezitten. Voorbeelden hiervan zijn administratie, inkoop, research and development en planning.

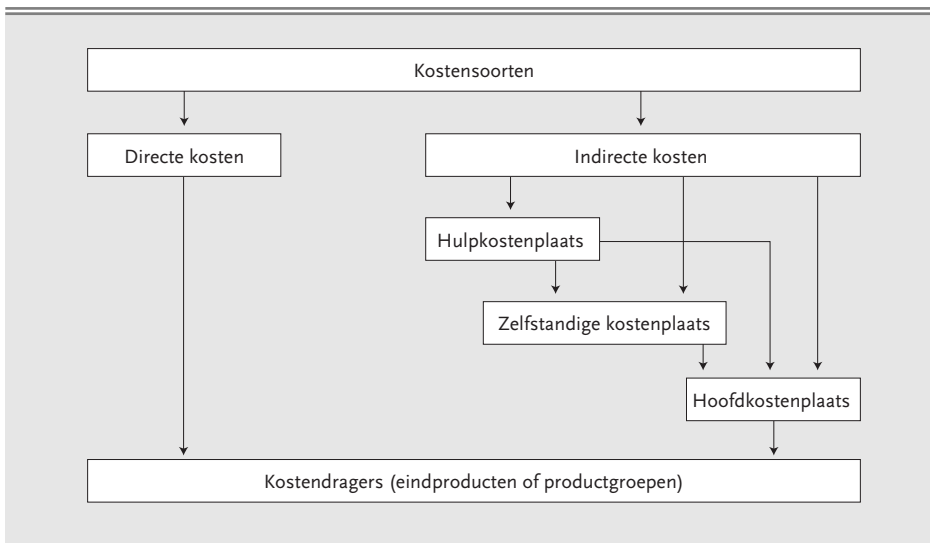
[3] *Hoofdkostenplaatsen*

Dit zijn de organisatorische eenheden die rechtstreeks prestaties leveren aan de eindproducten. Voorbeelden hiervan zijn productie, transport en verkoop.

De toerekening van kosten verloopt stapsgewijs. De kosten worden aan de diverse kostenplaatsen toegerekend. Met behulp van verdeelsleutels worden de kosten per kostenplaats vervolgens verbijzonderd naar de andere kostenplaatsen. Op deze wijze worden alle indirecte kosten uiteindelijk aan de hoofdkostenplaatsen toegerekend. Door de totale kosten die zijn toegerekend aan de hoofdkostenplaatsen, te delen door het aantal geproduceerde eindproducten, ontstaat een kostprijs per eenheid eindproduct.

Schematisch kan de kostenplaatsenmethode als volgt worden weergegeven:

Afbeelding 8 *De kostenplaatsenmethode*



Een belangrijk voordeel van de kostenplaatsenmethode is dat het startpunt van toepassing van deze methode wordt gevormd door de verdeling van kostensoorten die eenvoudig in de financiële administratie kan worden bijgehouden. Gegevensbewerkingen voorafgaande aan toepassing van deze methode zijn niet noodzakelijk. Een ander voordeel van deze methode is dat de praktische toepasbaarheid ervan hoog is. De verdeling van indirecte kosten vindt plaats via kostenplaatsen welke voor het grootste gedeelte overeenkomen met de voor het bedrijf herkenbare afdelingen. (Dit laatste is overigens niet per definitie zo. Een afdeling kan namelijk bestaan uit diverse kostenplaatsen, terwijl verscheidene afdelingen samen één kostenplaats kunnen vormen. Daarnaast zijn hulpkostenplaatsen per definitie geen bestaande afdeling).

3.5.2 Activity-Based Costing

Daar waar de kostenplaatsenmethode uitgaat van producten als kostenveroorzaker, gaat de ABC-methode (Cooper en Kaplan:1988) uit van activiteiten als kostenveroorzakers. De toerekening van kosten aan producten vindt bij de ABC-methode dan ook plaats op basis van activiteiten. Zo zal bij uitbreiding van het aantal productvariëteiten de intensiteit van bepaalde activiteiten, zoals het keuren van producten en omstellen van machines, toenemen. Dit leidt vervolgens tot een verhoging van de kosten van de activiteiten. Op deze wijze wordt bij toepassing van ABC rekening gehouden met (veranderende) indirecte kosten.

Drury (1995) beschrijft uitvoering van de ABC-methode als een stappenplan dat bestaat uit vijf vaste onderdelen. In de onderstaande tabel staan deze weergegeven:

Tabel 1 *Stappenplan ABC*

1	Inventariseer de activiteiten die plaatsvinden in de organisatie en deel deze in in homogene groepen. Een dergelijke groep heet een 'cost-pool'.	Bijvoorbeeld: productieplanning.
2	Inventariseer de kosten die veroorzaakt worden door een bepaalde activiteit.	Bijvoorbeeld: totale productieplanningskosten bedragen € 100.000,-
3	Identificeer per activiteit de factoren die de kosten van die activiteit veroorzaken (de 'costdrivers').	Bijvoorbeeld: de kosten van productieplanning zijn afhankelijk van het aantal productseries (en niet, zoals meestal bij traditionele kostentoerekeningsmethoden wordt verondersteld, van het aantal eenheden product).
4	Bepaal voor elke kostenveroorzaker binnen een activiteit één verdeelsleutel. <i>De verdeelsleutel bestaat uit een tarief of prijs per kostenveroorzaker.</i>	Bijvoorbeeld: € 2.500,- per productserie.
5	Reken de kosten van de activiteiten toe aan de kostendragers. <i>De kostendragers zijn eindproducten of klanten. Kostendragers worden soms ook wel calculatieobjecten genoemd.</i>	Bijvoorbeeld: een productserie die bestaat uit 1.000 eenheden product krijgt wat het productieplanningsaandeel betreft € 2,50 in de kostprijs per eenheid product opgenomen. <i>Bron: Drury (1995)</i>

Onder calculatieobject wordt meestal het product verstaan waarnaar de kosten dienen te worden toegerekend. Het begrip 'object' geeft aan dat dit ook ruimer geïnterpreteerd kan worden, zoals bijvoorbeeld een assortiment producten, een afdeling of een productieproces.

Drury onderscheidt vier soorten costdrivers:

[1] *Volume gerelateerde costdrivers*

Een volume gerelateerde costdriver legt een proportioneel verband tussen de indirecte kosten en het productievolume. Een voorbeeld hiervan is het energieverbruik per eenheid product. Deze indirecte kosten stijgen proportioneel mee met een toename van het aantal geproduceerde eenheden product.

[2] *Batch (of serie-) gerelateerde costdrivers*

Batch (of serie-) gerelateerde costdrivers leggen een verband tussen de indirecte kosten en het aantal batches (of series) waarin het product wordt geproduceerd. Een voorbeeld hiervan zijn de kosten die gemaakt moeten worden voor het instellen van machines aan het begin van de productie van een serie. Deze nemen niet evenredig toe of af met het aantal eenheden product, maar met het aantal series. Bij grotere series nemen de kosten per product af. Bij het maken van meer series, bijvoorbeeld als gevolg van de introductie van meer productvarianten, stijgen deze kosten gemiddeld per eenheid product.

[3] *Product (-groep) gerelateerde costdrivers*

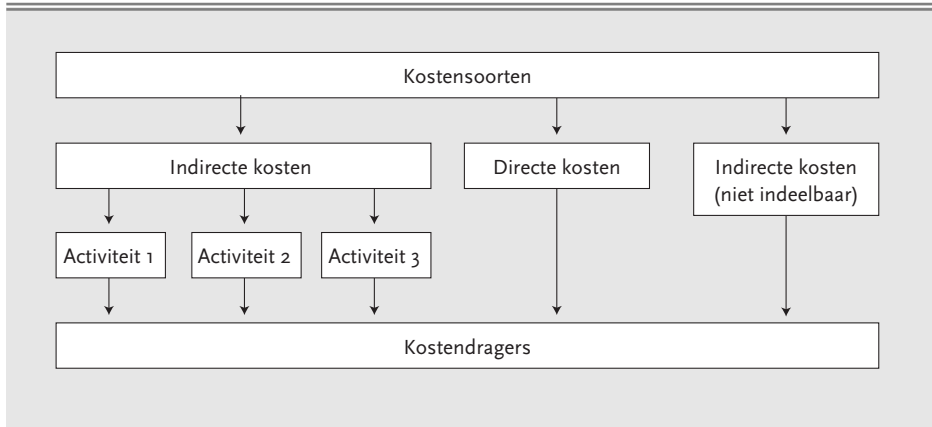
De product (-groep) gerelateerde costdrivers doelen op het verband dat kan bestaan tussen bepaalde kosten en de specifieke producten waarvoor deze kosten worden gemaakt. Stel dat een fabriek drie soorten tafels maakt waarvan er één wordt geleverd en de andere twee niet. De verfkosten zijn dan productgerelateerde kosten die in dit voorbeeld meevariëren met het aantal geleverde tafels.

[4] *Infrastructuur gerelateerde costdrivers*

Onder infrastructuur gerelateerde costdrivers vallen alle kosten die niet via de hiervoor beschreven costdrivers aan producten kunnen worden toegerekend. Voorbeelden hiervan zijn rente en afschrijving op gebouwen. Ook bij de ABC-methode ontkomt men er niet aan deze kosten via arbitraire verdeelsleutels te verdelen.

Schematisch kan de ABC-methode als volgt worden weergegeven:

Afbeelding 9 De ABC-methode



Het toepassen van de ABC-methode is arbeidsintensief en brengt daardoor hoge kosten met zich mee. Om inzicht te krijgen in de bijdrage van activiteiten aan de eindproducten, zijn alle medewerkers in principe genoodzaakt gedurende een representatieve periode hun tijdsbesteding in kaart te brengen.

3.5.3 Bepaling methodiek van kostprijsanalyse binnen het MKS

Hiervoor hebben wij twee methodieken van kostprijsbepaling besproken. Het primaire doel van ABC is “(...) het zo accuraat mogelijk vaststellen van *product costs*, dit zijn de integrale kosten per eenheid van ieder product. Het belang daarvan is dat men de kostprijs mede gebruikt als grondslag voor de vaststelling van de verkoopprijs, of -in bredere context- voor de assortimentssamenstelling (van Helden e.a., 1994)”. Dit laatste is een belangrijk doel van kostprijsberekening waarin wij in het kader van het MKS zijn geïnteresseerd. Er zijn drie factoren die een positieve invloed op het gebruik van ABC hebben.

- [1] Een grote concurrentiedruk. Die maakt een nauwkeurige kostprijscalculatie noodzakelijk om daarmee zowel ‘overcosting’ als ‘undercosting’ te voorkomen.
- [2] Een aanzienlijke complexiteit van het productie- en verkoopproces. Het gevolg hiervan is dan dat de omvang van de indirecte kosten relatief groot is, terwijl het ene product hiervoor in sterkere mate verantwoordelijk is dan het andere.
- [3] De beschikbaarheid van adequate informatie: het correct toepassen van ABC vereist namelijk een grote hoeveelheid (extracomptabele) informatie, om te komen tot cost-pools maar bijvoorbeeld ook om de diverse cost-pools te kunnen aggregeren tot pools met een gemeenschappelijke (lineaire) costdriver. Vindt dit laatste niet plaats, dan loopt men het risico dat de kosten en de praktische toepassing van ABC-kostprijscalculatie zoveel problemen met zich meebrengen dat deze niet opwegen tegen het voordeel van ABC. Ditzelfde risico bestaat indien men niet op een snelle en doelmatige (lees: geauto-

matiseerde) wijze de informatie kan vergaren die bij de bepaling van kostprijzen volgens de ABC-methode noodzakelijk is.

De vraag werpt zich op in welke mate ABC in het kader van het MKS toepasbaar is. Als kenmerk van het MKB noemden wij kleinschaligheid (zie hoofdstuk 1). In de regel houdt dit in dat geen sprake zal zijn van een aanzienlijke complexiteit van het productie- en verkoopproces, tenminste niet in die mate die bij grootschaligheid het geval kan zijn. Daarnaast ontbreekt in veel MKB-bedrijven adequate informatie om te komen tot kostprijsanalyses op basis van ABC. Deze twee factoren leiden ertoe dat in het MKB al snel een situatie ontstaat waarbij de met ABC gepaard gaande kosten en de praktische toepassing ervan zoveel problemen met zich meebrengen, dat deze niet opwegen tegen het voordeel van ABC.

Verder rijst de vraag of de doelstelling van ABC, het zo accuraat mogelijk vaststellen van de integrale kosten per eenheid van ieder product, ook niet op een andere wijze kan plaatsvinden dan door toepassing van ABC. Van Helden concludeert in zijn eerder genoemd artikel: "ABC is dus niet zo nieuw als men wel doet voorkomen". Even daarvoor schrijft hij: "Als men bij de productiecentramethode (PCM) de in de hoofdkostenplaats samengevoegde kosten verdeelt over de producten naar rato van bijvoorbeeld de directe arbeidsuren of machine-uren van de producten, kunnen grote fouten worden gemaakt. Fouten die men in principe niet begaat bij ABC. Dat in de praktijk bij de PCM vaak gebruik wordt gemaakt van een beperkt aantal hulpkostenplaatsen met eenvoudig meetbare verdeelsleutels, is niet zozeer een punt van kritiek op de PCM als methode, maar meer op de praktische toepassing ervan". Een vergelijkbare conclusie wordt getrokken door Groot (1993). Hij schrijft: "De ontwikkeling van ABC heeft weliswaar naar onze mening niet erg veel nieuwe theoretische inzichten opgeleverd, maar heeft wél terecht de aandacht gevraagd voor de wijze waarop de traditionele theorie in praktijk wordt gebracht".

Op grond hiervan vragen wij ons af of het mogelijk is de eerder besproken relatief eenvoudige productiecentramethode zodanig toe te passen dat informatie ontstaat die qua accuratesse vergelijkbaar is met de ABC-methode, maar waarbij de bewerkelijkheid minder is dan bij ABC.

Om te beoordelen of dit mogelijk is, herhalen wij hier nogmaals de doelen die worden beoogd met de analyse van de winstbijdrage van producten:

- 1 Aan de hand van de kostprijsanalyse dient te kunnen worden beoordeeld welke producten of productgroepen winstgevend zijn en welke niet. (Dit kan met ABC worden bereikt door te werken met nacalculatorische kosten.)
- 2 De methodiek die wordt gehanteerd om een kostprijsanalyse uit te voeren dient inzicht te geven in de onderliggende *oorzaken* van deze kosten. Dit kan een belangrijke bijdrage leveren aan de bepaling van de variabelen die in een later stadium opgenomen moeten worden in de interne rapportage. (ABC doet dit doordat activiteiten worden geïnventariseerd en ondergebracht in cost-pools.)

- 3 Het verkrijgen van inzicht in de opbouw van de kosten per product en/of product-groep.
- 4 Het model dat bij de kostprijsanalyse wordt gehanteerd, dient geschikt te zijn om de financiële consequenties van eventuele assortimentsbeslissingen uit te kunnen rekenen. (Dit kan met ABC worden bereikt door op basis van het inzicht in cost-drivers de kosten te begroten bij een bepaalde assortimentssamenstelling.)

Zoals blijkt uit het bovenstaande is de ABC-methode qua *effectiviteit* geschikt om te voldoen aan de doelstellingen die wij met een kostprijsanalyse in het MKS hebben. De nadelen van deze methode zijn echter de bewerkelijkheid ervan enerzijds en het feit dat veel van de benodigde invoergegevens niet voorhanden zijn anderzijds. Qua *efficiëntie* is de ABC-methode daarom niet geschikt voor toepassing in het MKB. De vraag is nu of we met gebruikmaking van de kostenplaatsenmethode ongeveer vergelijkbare resultaten kunnen behalen op een meer doelmatige wijze. Zowel Groot (1993) als Van Helden (1995) geven aan dat de kostenplaatsenmethode qua accuratesse niet noodzakelijkerwijs onderdoet voor de ABC-methode, maar dat door een praktische toepassing ervan met “een beperkt aantal kostenplaatsen en eenvoudige verdeelsleutels grote fouten kunnen worden gemaakt” (Van Helden e.a., 1994:40).

Wij willen de kostenplaatsenmethode zodanig toepassen dat de bovengenoemde doelstellingen kunnen worden gerealiseerd zonder dat daarbij ‘grote fouten worden gemaakt’. Het in paragraaf 3.5.1 beschreven basismodel van de kostenplaatsenmethode vormt het uitgangspunt van het door ons ontwikkelde model. Op dit basismodel dient een drietal aanpassingen te worden aangebracht om het geschikt te maken voor toepassing binnen het MKS.

- [1] Kostensoorten kunnen niet simpelweg uit de jaarrekening worden overgenomen maar dienen te worden ingedeeld tot op het niveau waarop het mogelijk is een betrouwbare verdeelsleutel toe te passen om de kosten verder te verdelen naar kostenplaatsen.
- [2] De bewerkelijkheid van de ABC-methode maakt dat deze slechts ten dele geschikt is voor toepassing in het MKB. De aandacht die ABC schenkt aan de gedragingen van kosten op bepaalde kostenveroorzakers, is echter wel een aspect dat dient te worden meegenomen in het model van strategische kostprijsanalyse. Met name wordt hiermee bedoeld op het onderscheid dat binnen de ABC-methode wordt gemaakt tussen batch-, volume- en productafhankelijke kosten. Wanneer een bedrijf voornamelijk volumeafhankelijke kosten maakt bestaat geen noodzaak met dat onderscheid rekening te houden. Wanneer een bedrijf echter relatief grote hoeveelheden batch- en/of productafhankelijke kosten maakt dan dient hiermee rekening te worden gehouden. De verdeling van deze kosten naar batch, volume- en productafhankelijkheid dient nauwgezet te geschieden. Dit met het oog op de strategische conclusies die op basis van de kostprijsanalyse worden getrokken. Concreet houdt dit in dat deze bedrijven de

kostprijsanalyse niet zo nauwkeurig als bij de ABC-methode uit hoeven te voeren, maar wel nauwkeuriger dan bij de hiervoor beschreven kostenverdeelstaat veelal het geval is. Hierop zal bij de vaststelling van het model voor strategische kostprijsanalyse binnen het MKS worden teruggekomen.

- [3] Het basismodel van de kostenplaatsenmethode is gericht op het standaardproductiebedrijf. De bedrijven waarop het MKS zich richt, zijn diverser van aard dan alleen dit type bedrijf. De doelgroep van het MKS dient zodanig te worden opgesplitst dat voor elke relevante deelgroep een kostprijsanalyse kan worden uitgevoerd. Hierbij onderscheiden we de volgende deelgroepen:

- 1 bedrijven met homogene massaproductie;
- 2 bedrijven met heterogene massaproductie;
- 3 bedrijven met stukproductie;
- 4 handelsbedrijven.

(Producten kunnen in beginsel zowel goederen als diensten zijn).

Onder bedrijven met homogene massaproductie worden verstaan bedrijven, die zonder rekening te houden met de individuele wensen van de afnemers één product produceren. Bedrijven met heterogene massaproductie leveren hun product in meerdere variëteiten. Bedrijven met stukproductie vervaardigen één product dat geheel is afgestemd op de specifieke wensen van de individuele afnemer.

Het onderscheid tussen homogene en heterogene massaproductie wordt gemaakt omdat we in onze kostenverdeelstaat rekening willen houden met batch-, volume- en productafhankelijke kosten. Bij homogene massaproductie vindt feitelijk productie plaats van één product in één (oneindige) batch. Bij deze bedrijven spelen batch- en productafhankelijke kosten geen rol. Bij bedrijven met heterogene massaproductie spelen deze kosten wel een rol. Dit heeft gevolgen voor de toepassing van de kostenverdeelstaat.

Naast bedrijven met massaproductie zijn er bedrijven met stukproductie. De verdeling van kosten geschiedt bij laatstgenoemde bedrijven wezenlijk anders omdat sprake is van unieke producten. Weliswaar zijn de producten uniek en derhalve moeilijk vergelijkbaar, de bewerkingen die aan de producten plaatsvinden, komen daarentegen meestal wel met elkaar overeen. Het berekenen van de kosten van de diverse bewerkingen neemt bij deze groep bedrijven daarom een belangrijke plaats in.

Tot slot noemen we de handelsbedrijven. Hier vindt geen bewerking aan het product plaats. Dit betekent niet dat een gedetailleerde kostprijsanalyse daarmee overbodig wordt. De toe te rekenen kosten van bijvoorbeeld kapitaal en arbeid kunnen per product sterk verschillen. Door middel van kostprijsanalyse dienen deze onderlinge verschillen in beeld te worden gebracht.

In de praktijk zullen bedrijven veelal niet eenduidig in één categorie zijn onder te brengen. De indeling is echter in eerste instantie bedoeld om richting te geven aan de ontwikkeling voor verschillende kostenverdeelstaten voor verschillende typen bedrijven. Bij elk bedrijf zal apart moeten worden beschouwd welke van de hierna nog te bespreken kostenverdeelstaten het beste kan worden toegepast.

In het hiernavolgende zal het onderscheid in de uitvoering van de kostenverdeelstaat en de conceptuele gevolgen hiervan met betrekking tot deze vier groepen worden beschreven.

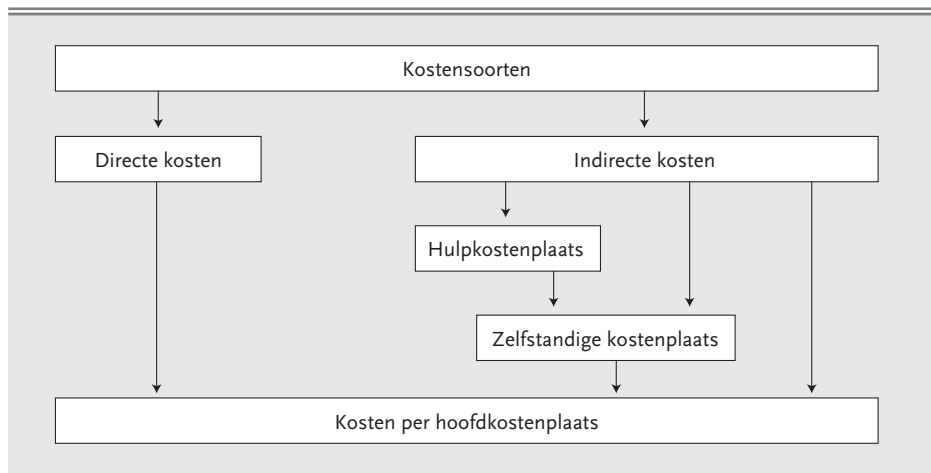
3.5.3.1 *Kostenverdeelstaat voor bedrijven met homogene massaproductie*

Omdat bij bedrijven met homogene massaproductie in feite de productie van één product wordt uitgevoerd in één voortdurende batch kan de kostenverdeling plaatsvinden op grond van het basismodel van de kostenplaatsenmethode. Met batch- en productafhankelijke kosten hoeft geen rekening te worden gehouden. Alle kosten kunnen worden gezien als volumeafhankelijke kosten. Op het basismodel kan daarnaast een vereenvoudiging plaatsvinden omdat de indeling naar productgroepen achterwege kan blijven.

Uiteindelijk zal de kostenverdeelstaat een kostprijs per product opleveren. Deze informatie zal echter weinig toevoegen aan wat men zonder toepassing van de kostenverdeelstaat had kunnen berekenen. De kostprijs is immers nacalculatorisch simpelweg te berekenen door de totale kosten te delen door het aantal eindproducten. Het doel van de kostenverdeelstaat is bij deze groep voornamelijk gelegen in het verhoogde inzicht dat erdoor wordt verschaft in de kostenstructuur. Dit is voor de strategische kostprijsanalyse van waarde omdat hierdoor bijvoorbeeld zichtbaar wordt waar kostenreducties kunnen worden gerealiseerd.

De kostenverdeelstaat voor bedrijven met homogene massaproductie is schematisch weergegeven in afbeelding 10.

Afbeelding 10 *De kostenverdeelstaat bij homogene massaproductie*



Een voorbeeld van een kostenverdeelstaat bij een bedrijf met een homogeen massaproduct:

Productiebedrijf 'One Product' produceert uitsluitend product X, in massa.

In jaar n worden 1.000 eenheden van product X gefabriceerd.

Bij 'One Product' worden de volgende kostenplaatsen onderscheiden:

Tabel 2 Kostenplaatsen bij 'One Product'

Hulpkostenplaats	Huisvesting; Algemeen Beheer
Zelfstandige kostenplaats	Administratie
Hoofdkostenplaatsen	Productie; Verkoop

In jaar n zijn de volgende kosten gemaakt:

Tabel 3 Kosten bij 'One Product'

	€
Loonkosten administratief personeel	10.000
Loonkosten productiepersoneel	25.000
Loonkosten verkooppersoneel	15.000
Afschrijvingskosten machines	10.000
Kosten huisvesting (huur, onderhoud, afschrijving gebouwen)	20.000
Totale kosten	80.000

Ten behoeve van de verdeling van kosten worden de volgende gegevens verkregen:

De verdeling van de oppervlakte is als volgt:

Tabel 4 Oppervlakteverdeling bij 'One Product'

Administratie	50 m ²
Productie	400 m ²
Verkoop	50 m ²
Totale oppervlakte	500 m²

De tijdsverdeling van Administratie ten behoeve van de zelfstandige en hoofdkosten-plaatsen is als volgt:

Tabel 5 Tijdsverdeling Administratie

Ten behoeve van Productie	40%
Ten behoeve van Verkoop	40%
Ten behoeve van Algemeen Beheer	20%

Met behulp van de gegevens kan de volgende kostenverdeelstaat worden opgesteld:

Tabel 6 Kostenverdeling bij ‘One Product’

(bedragen in €)	Huisvesting	Admini- stratie	Algemeen Beheer	Productie	Verkoop
Loonkosten		10.000		25.000	15.000
Afschrijving machines				10.000	
Huisvestingskosten	20.000				
Verdeling huisvestings- kosten	-/- 20.000	2.000		16.000	2.000
Verdeling administratie- kosten		-/- 12.000	2.400	4.800	4.800
Verdeling algemene beheerskosten			-/- 2.400	1.200	1.200
Totale kosten				57.000	23.000

De kostprijs per eenheid product X bedraagt nu:

Tabel 7 Kostprijs product X

	Product X	
	€	
Productie	57	(57.000/1.000)
Verkoop	23	(23.000/1.000)
	—	
Kostprijs per stuk	80	

Bij de verdeling dienen de volgende opmerkingen te worden gemaakt:

- 1 De verdeling van de huisvestingskosten geschiedt naar rato van het aantal vierkante meters die een afdeling gebruikt.

- 2 De kosten van Administratie worden verdeeld op basis van de tijdsbesteding ten behoeve van een afdeling. Dit sluit aan op ons streven om, waar mogelijk, meer verfijnde verdeelsleutels te hanteren.
- 3 De kosten van Algemeen Beheer worden gelijkelijk verdeeld over de hoofdkostenplaatsen.
- 4 Het onderscheid tussen de directe en indirecte kosten wordt bij de verdeling van kosten niet genoemd. Toch is dit onderscheid wel degelijk meegenomen. De loonkosten van het productie- en verkooppersoneel zijn (voornamelijk) direct. Deze worden zonder verdere bewerking ingedeeld bij de betreffende hoofdkostenplaats.
- 5 Een voorbeeld van indirecte kosten welke rechtstreeks naar de hoofdkostenplaatsen kunnen worden toegewezen, betreft de afschrijvingskosten machines.

Dat de nacalculatorische kostprijs per product X € 80,- per stuk is, had eenvoudigweg kunnen worden berekend via het delen van de totale kosten door het aantal producten (€ 80.000/1.000). Door de kostenverdeelstaat is echter de kostprijsopbouw inzichtelijk gemaakt, met name de mate waarin gebruik wordt gemaakt van de productiefactoren verkoop en productie.

3.5.3.2 Kostenverdeelstaat voor bedrijven met heterogene massaproductie

Voor deze groep dient op het basismodel een aantal aanpassingen te worden aangebracht. Bij de te onderscheiden kostenplaatsen dienen de productieactiviteiten nader te worden onderverdeeld naar onderkende volume-, batch- en productafhankelijke kostenplaatsen. Het is daarbij noodzakelijk dat het productieproces goed in kaart wordt gebracht, alvorens deze indeling wordt gemaakt. Volume- en batchafhankelijke kostenplaatsen zijn doorgaans door middel van een analyse van bijvoorbeeld een schematische weergave van het proces te identificeren. Onderkenning van de activiteiten binnen een productieproces die productafhankelijk zijn, vergt dikwijls meer onderzoek. De productiekennis van het bedrijf zelf is hiertoe de meest geijkte informatiebron.

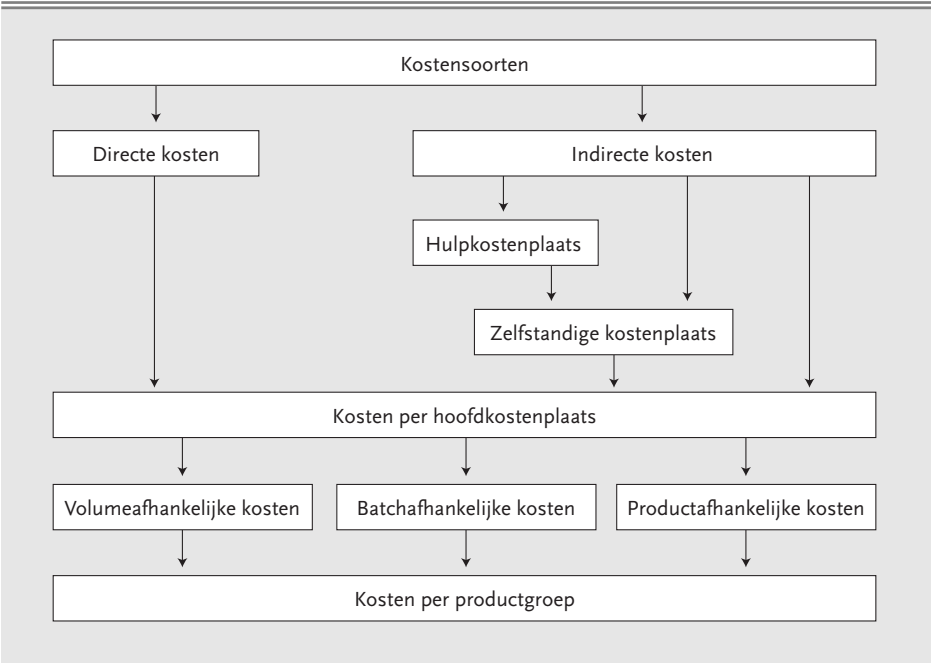
Nadat de kostenplaatsen zijn vastgesteld, verloopt verdeling van kostensoorten over de kostenplaatsen overeenkomstig het basismodel. Hierbij zal blijken of voldoende onderscheid wordt gemaakt tussen de diverse activiteiten binnen het productieproces. Duidelijk moet bijvoorbeeld zijn welk deel van de personeelskosten en welk deel van de afschrijvingskosten aan een bepaalde activiteit dient te worden toegerekend.

Nadat de kostensoorten zijn verdeeld resulteert een kostenbedrag per hoofdkostenplaats. De kostenbedragen per hoofdkostenplaats worden vervolgens verdeeld over de productgroepen op basis van de meest logische verdeelsleutels. Wat de onderscheiden productieactiviteiten betreft moge het duidelijk zijn dat de volumeafhankelijke activiteiten op basis van het volume per productgroep worden verdeeld, de batchafhankelijke activiteiten op basis van het aantal batches per productgroep en de productafhankelijke activiteiten op basis van de eenheden die de productafhankelijkheid weergeven.

Overigens kan het voorkomen dat andere kosten dan uitsluitend productiekosten batch- en/of productafhankelijk zijn. Kosten kunnen bijvoorbeeld afhankelijk zijn van het aantal verkooporders in plaats van het aantal verkochte eenheden. Of het noodzakelijk is ook hierbij een verdere indeling te maken, dient per geval te worden beoordeeld. De voorkeur gaat ernaar uit om alleen een nadere verdeling naar afhankelijkheid te maken als het gaat om kostenposten met een relatief groot belang.

De kostenverdeelstaat voor bedrijven met heterogene massaproductie is schematisch weergegeven in afbeelding 11.

Afbeelding 11 De kostenverdeelstaat bij heterogene massaproductie



Een voorbeeld van een kostenverdeelstaat bij een bedrijf met een heterofoon massaproduct:

Productiebedrijf ‘Two Products’ produceert de heterogene massaproducten X en Y. In jaar *n* worden 400 producten X en 600 producten Y gefabriceerd. ‘Two Products’ heeft de volgende kostenplaatsen:

Tabel 8 Kostenplaatsen bij ‘Two Products’

Hulpkostenplaats	Huisvesting; Algemeen Beheer
Zelfstandige kostenplaats	Administratie
Hoofdkostenplaatsen	Productie; Productievoorbereiding; Verkoop

De afdeling productie kent twee subactiviteiten: de voorbereiding, waar de te produceren series worden voorbereid, én de daadwerkelijke productie. De afdeling productie wordt daarom in twee hoofdkostenplaatsen gesplitst, te weten: Productie en Productievoorbereiding.

In jaar *n* zijn de volgende kosten gemaakt:

Tabel 9 *Kosten bij ‘Two Products’*

	€
Loonkosten administratief personeel	10.000
Loonkosten voorbereidend productiepersoneel	10.000
Loonkosten productiepersoneel	15.000
Loonkosten verkooppersoneel	15.000
Afschrijvingskosten machines	10.000
Kosten huisvesting (huur, onderhoud, afschrijving gebouwen)	20.000
Totale kosten	80.000

Ten behoeve van de verdeling van kosten worden de volgende gegevens verkregen:

De verdeling van de oppervlakte is als volgt:

Tabel 10 *Oppervlakteverdeling bij ‘Two Products’*

Administratie	50 m ²
Productievoorbereiding	50 m ²
Productie	350 m ²
Verkoop	50 m ²
Totale oppervlakte	500 m²

De tijdsverdeling van Administratie ten behoeve van de overige kostenplaatsen is als volgt:

Tabel 11 *Tijdsverdeling Administratie*

ten behoeve van Productievoorbereiding	10%
ten behoeve van Productie	30%
ten behoeve van Verkoop	40%
ten behoeve van Algemeen Beheer	20%

Het aantal werkelijke uren dat Productie en Productievoorbereiding in jaar *n* met betrekking tot de producten X en Y hebben besteed, is als volgt:

Tabel 12 *Tijdsbesteding Productie en Productievoorbereiding*

	Product X (400 eenheden)	Product Y (600 eenheden)	Totaal
Productievoorbereiding	20%	80%	100%
Productie	30%	70%	100%

Verkoop besteedt evenveel tijd aan een eenheid product X als aan een eenheid product Y.

Met behulp van de gegevens kan de volgende kostenverdeelstaat worden opgesteld:

Tabel 13 *Kostenverdeling bij ‘Two Products’*

(bedragen in €)	Huis-vesting	Admini-stratie	Algemeen Beheer	Productie-voorbereiding	Productie	Verkoop
Loonkosten		10.000		10.000	15.000	15.000
Afschrijving machines					10.000	
Huisvestingskosten	20.000					
Verdeling huisvestingskosten	-/-20.000	2.000		2.000	14.000	2.000
Verdeling admini-stratiekosten		-/-12.000	2.400	1.200	3.600	4.800
Verdeling algemene beheerskosten			-/- 2.400	300	900	1.200
Totale kosten				13.500	43.500	23.000

De kostprijs per eenheid product X en per eenheid product Y bedraagt nu:

Tabel 14 *Kostprijs product X en product Y*

	Product X	Product Y
	€	€
Productievoorbereiding	2.700 (20% x 13.500)	10.800 (80% x 13.500)
Productie	13.050 (30% x 43.500)	30.450 (70% x 43.500)
Verkoop	9.200 (400/1.000 x 23.000)	13.800 (600/1.000 x 23.000)
Totaal toegerekende kosten	24.950	55.050
Kostprijs per eenheid	62,38 (24.950/400)	91,75 (55.050/600)

Bij de verdeling moeten de volgende opmerkingen worden gemaakt.

- [1] De verdeling van de huisvestingskosten geschiedt naar rato van het aantal vierkante meters.
- [2] De kosten van Algemeen Beheer worden nader verdeeld over de hoofdkostenplaatsen naar rato van het aandeel administratiekosten dat geldt voor deze kostenplaatsen. Hiervoor is in dit voorbeeld gekozen omdat de kosten van Algemeen Beheer uitsluitend worden veroorzaakt door de kostenplaats Administratie. Welke verdeelsleutel voor Algemeen Beheer wordt gekozen, dient per geval te worden bepaald. De berekening is als volgt:

Tabel 15 *Berekening totale kosten Administratie*

	€
Productievoorbereiding	1.200 (10% x 12.000)
Productie	3.600 (30% x 12.000)
Verkoop	4.800 (40% x 12.000)
Algemene Beheer	2.400 (20% x 12.000)
Totaal kosten Administratie	12.000

De toerekening van de kosten van Algemeen Beheer aan de kostenplaats Productievoorbereiding vindt als volgt plaats:

$$(1.200/9.600) \times \text{€ } 2.400 = \text{€ } 300$$

Op overeenkomstige wijze worden de kosten van Algemeen Beheer verdeeld over de overige hoofdkostenplaatsen.

Behalve dat het mogelijk wordt door de opgestelde kostenverdeelstaat inzicht te krijgen in de kostprijsopbouw, wordt het nu ook mogelijk om de veroorzakers van kosten binnen het bedrijf te analyseren. De gegevens kunnen worden gebruikt om gevoeligheidsanalyses toe te passen, bijvoorbeeld door toetsing van de toe- en/of afname van kosten bij de toename van de productie van X en/of Y. Daarnaast wordt het ook mogelijk om met behulp van de kostenverdeelstaat de winstbijdrage per product te berekenen.

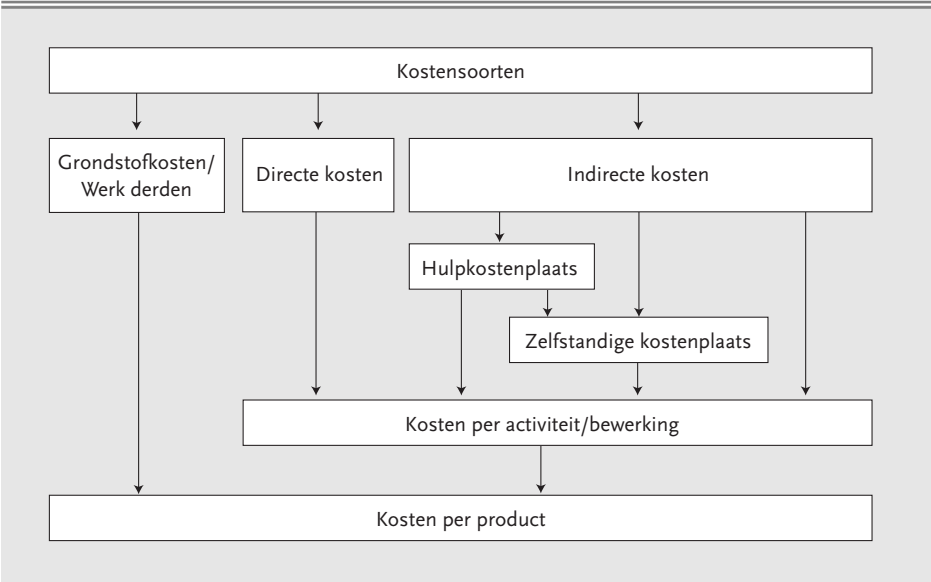
3.5.3.3 Kostenverdeelstaat voor bedrijven met stukproductie

Bij bedrijven met stukproductie is het *strategisch* gezien weinig relevant om de kostprijs per product te berekenen. Immers elke geproduceerde eenheid is uniek en individuele vergelijkingen van de kostprijs van verschillende producten zijn weinigzeggend. Bij stukproductie zijn echter wel standaardbewerkingen te onderkennen die bij de productie van elk individueel product terugkomen.

Het berekenen van een kostprijs per standaardbewerking is dan relevant voor de strategische kostenanalyse. Het basismodel wordt hiertoe als volgt aangepast: de zelfstandige en hoofdkostenplaatsen worden vervangen door standaardbewerkingen. De kostensoorten worden verdeeld over de hulpkostenplaatsen en de standaardbewerkingen. Conform het basismodel worden de kosten van hulpkostenplaatsen verder toegerekend aan de standaardbewerkingen. Door het totaal van de aan de standaardbewerkingen toegerekende kosten te delen door het aantal standaardbewerkingen ontstaat een tarief per activiteit. Op strategisch niveau kan de aldus opgestelde kostenverdeelstaat worden gebruikt voor de berekening van de bijdrage per productgroep. Daarnaast kan hij worden gebruikt voor elasticiteitsanalyse, bijvoorbeeld als meer gebruik wordt gemaakt van een bepaalde activiteit. Op operationeel niveau kunnen op basis van de berekende kostprijzen van standaardbewerkingen voorcalculaties worden gemaakt.

Ook bij stukproductie kan in bepaalde gevallen een indeling van producten in productgroepen worden gemaakt. De kostenverdeelstaat voor bedrijven met stukproductie is schematisch weergegeven in afbeelding 12.

Afbeelding 12 De kostenverdeelstaat bij stukproductie



Een voorbeeld van een kostenverdeelstaat bij een bedrijf met stukproductie:

Productiebedrijf ‘Unique Products’ produceert unieke stukproducten. ‘Unique Products’ heeft de volgende kostenplaatsen:

Tabel 16 Kostenplaatsen bij ‘Unique Products’

Hulpkostenplaats	Huisvesting; Algemeen Beheer
Zelfstandige kostenplaats	Administratie
Hoofdkostenplaatsen	Productie; Verkoop

De afdeling productie voert aan elk product twee bewerkingen uit: lassen en monteren.

In jaar *n* zijn de volgende kosten gemaakt:

Tabel 17 *Kosten bij ‘Unique Products’*

	€
Loonkosten administratief personeel	10.000
Loonkosten lassers	10.000
Loonkosten monteerders	15.000
Loonkosten verkooppersoneel	15.000
Afschrijvingskosten lasapparatuur	5.000
Afschrijvingskosten montageapparatuur	5.000
Kosten huisvesting (huur, onderhoud, afschrijving gebouwen)	20.000
Totale kosten	80.000

Ten behoeve van de verdeling van kosten zijn de volgende gegevens bekend:

De verdeling van de oppervlakte is als volgt:

Tabel 18 *Oppervlakteverdeling bij ‘Unique Products’*

Administratie	50 m ²
Lassen	50 m ²
Monteren	350 m ²
Verkoop	50 m ²
Totale oppervlakte	500 m²

De tijdsverdeling van Administratie ten behoeve van de hoofdkostenplaatsen is als volgt:

Tabel 19 *Tijdsverdeling Administratie*

ten behoeve van Productie	40%
ten behoeve van Verkoop	40%
ten behoeve van Algemene Beheer	20%

De administratie kan niet aangeven welk deel van de tijd van de aan Productie bestede tijd aan lassen of assembleren dient te worden toegerekend.

De verdeling van het aantal werkelijke uren van Productie in jaar *n*, ziet er als volgt uit:

Tabel 20 Tijdsverdeling Productie

Lassen	100 uur
Montage	400 uur
Totaal	500 uur

Met behulp van de gegevens kan de volgende kostenverdeelstaat worden opgesteld:

Tabel 21 Kostenverdeling bij ‘Unique Products’

(bedragen in €)	Huisvesting	Administratie	Algemeen Beheer	Lassen	Montage	Verkoop
Loonkosten		10.000		10.000	15.000	15.000
Afschrijving machines				5.000	5.000	
Huisvestingskosten	20.000					
Verdeling huisvestingskosten	-/-20.000	2.000		2.000	14.000	2.000
Verdeling administratiekosten		-/-12.000	2.400	960	3.840	4.800
Verdeling algemene beheerskosten			-/- 2.400	240	960	1.200
Totale kosten				13.500	43.500	23.000
Aantal uren				100	400	
Uurtarief				135,00	108,75	

Opslagpercentage verkoopkosten, uitgedrukt in een percentage van de overige kosten: 40,3% (23.000 / (13.500+43.500) x 100%)

Stel dat door ‘Unique Products’ de producten X en Y zijn vervaardigd. Van deze twee producten zijn de volgende gegevens bekend:

Tabel 22 Tijdsverdeling bewerkingen

	Lassen	Monteren
Product X	40 uur	100 uur
Product Y	60 uur	300 uur

De kostprijs van de producten X en Y bedraagt dan respectievelijk:

Product X: $[(40 \times \text{€ } 135,-) + (100 \times \text{€ } 108,75)] \times 1,403 = \text{€ } 22.834$

Product Y: $[(60 \times \text{€ } 135,-) + (300 \times \text{€ } 108,75)] \times 1,403 = \text{€ } 57.137$

Bij de verdeling dienen de volgende opmerkingen te worden gemaakt:

- [1] Naar rato van de tijdsbesteding van de kostenplaats administratie wordt € 4.800 (40% x € 12.000) toegewezen aan Productie. In de kostenverdeelstaat is Productie echter nader onderverdeeld in Lassen en Monteren, zodat uiteindelijk een kostprijs per standaardbewerking wordt verkregen. Nu ontstaat een probleem indien de administratie niet kan aangeven hoe de aan Productie bestede tijd dient te worden onderverdeeld. Een min of meer arbitraire verdeelsleutel is hiervoor dan noodzakelijk. In het voorbeeld is gekozen voor een verdeling op basis van het aantal uren, omdat het aannemelijk is dat naarmate een activiteit meer tijd vergt, de administratie meer kosten moet maken om de gegevens hiervan te registreren. Derhalve krijgt lassen (100 uur/500 uur) x € 4.800 = € 960 toegewezen, en monteren (400/500) x € 4.800 = € 3.840.
- [2] De kosten van Algemeen Beheer worden, overeenkomstig de berekeningswijze bij 'Een voorbeeld van een kostenverdeelstaat bij een bedrijf met heterogene massaproductie, verdeeld naar rato van het aandeel in de administratiekosten van een hoofdkostenplaats'. Lassen krijgt op deze wijze (960/9.600) x € 2.400 = € 240 toegewezen, Monteren (3.840/9.600) x € 2.400 = € 960 en Verkoop (4.800 x 9.600) x € 2.400 = € 1.200
- [3] Het is mogelijk dat binnen de activiteiten onderscheid kan worden gemaakt naar volume-, batch- en/of productafhankelijkheid. Hiervan is in het voorbeeld afgezien ten behoeve van de overzichtelijkheid.
- [4] Het toerekenen van verkoopkosten naar bewerkingen is vrijwel onmogelijk omdat het in dit voorbeeld handelt om unieke producten. De verkoopkosten worden dan ook uitgedrukt in een percentage van de overige kosten. Indien de kostenverdeelstaat voorcalculatorisch wordt gebruikt kan van dit opslagpercentage gebruik worden gemaakt.
- [5] In dit voorbeeld is sprake van unieke producten die onderling moeilijk vergelijkbaar zijn. In de praktijk is het echter vaak zo dat bepaalde productgroepen zijn te onderscheiden. De verkoopkosten zijn dan vaak toe te rekenen aan bepaalde productgroepen. Hiervan is bijvoorbeeld sprake indien de verkoopstaf bestaat uit vertegenwoordigers die zich uitsluitend met bepaalde productgroepen bezighouden. In dat geval is het wel mogelijk een winstbijdrage per productgroep te berekenen.

De opgestelde kostenverdeelstaat voor stukproductie heeft voornamelijk tot doel voorcalculaties te maken. Het analyseren van de gegevens uit het verleden levert immers nauwe-

lijks zinvolle informatie op omdat in de toekomst waarschijnlijk geen vergelijkbare producten zullen worden gemaakt. Wel kan worden beschouwd hoe het bedrijf 'scoort' met zijn tarieven ten opzichte van andere bedrijven. Voorwaarde is dan wel dat van bedrijven waarmee wordt vergeleken, de kosten op identieke wijze aan de activiteiten worden toegerekend. Met behulp van de tarieven kunnen toekomstige beslissingen worden doorerekend en/of 'if-then'-analyses worden gemaakt voor de analyse van strategische opties.

3.5.3.4 Kostenverdeelstaat handelsonderneming

Het resultaat dat wordt behaald op de doorverkoop van ingekochte producten staat bij handelsbedrijven centraal. De kostenverdeelstaat dient derhalve inzicht te verschaffen in de winstgevendheid per productgroep. Daarbij kan het noodzakelijk zijn de kosten die het handelsbedrijf maakt, te verdelen op basis van volume-, batch- en/of productafhankelijkheid. Als een handelsbedrijf bijvoorbeeld twee producten verkoopt waarvan het ene in grote hoeveelheden wordt verkocht en het andere in kleine hoeveelheden, dan is het beter de verkoopkosten die hiermee gepaard gaan te verdelen op basis van de batchafhankelijke variabele 'gemiddelde verkoopordergrootte'. De schematische weergave van de kostenverdeelstaat is identiek aan die van de heterogene massaproductie. De opmerkingen die hierbij zijn gemaakt, gelden onverlet ook voor handelsondernemingen.

3.5.3.5 Het gebruik van de kostprijsberekeningen binnen het MKS

In de voorgaande subparagrafen is voor enkele typologieën onderneming een model besproken op basis waarvan kosten aan producten kunnen worden toegerekend. Deze toerekening kan op twee wijzen plaatsvinden: op basis van *werkelijke* gegevens uit het verleden en op basis van voor de toekomst *begrote* gegevens. De wijze/wijzen waarop wordt toegerekend, hangt/hangen af van de doelstelling die met de toerekening wordt beoogd.

De voorgaande berekeningen kunnen binnen het MKS zowel voor- als nacalculatorisch worden toegepast. Nacalculatorische toepassing kan dienen om de winstbijdrage van productgroepen in het verleden te bepalen. Het voordeel hiervan is dat men zeker weet dat het totaal van de toegerekende kosten juist is. Daarnaast kan binnen het model voorcalculatorisch worden gewerkt. In dat geval worden niet historische kosten maar begrote kosten voor de toekomst als input voor de kostentoerekening gebruikt. Op basis hiervan kunnen, bij het doorrekenen van strategische opties zogenaamde elasticiteitsanalyses worden gemaakt. Hiermee kan men antwoord vinden op vragen over verschuiving van kosten indien er specialisatie naar één productgroep plaatsvindt. Ook assortimentsbeslissingen kunnen worden beoordeeld aan de hand van de kostenverdeelstaat. Daarnaast kunnen de financiële consequenties van een gekozen strategische optie worden bepaald.

De bovengenoemde modellen zijn standaardmodellen. In de casestudie wordt de toepassing van het model voor heterogene massaproductie bij een mengvoederfabriek geïllustreerd. Daarnaast wordt de toepassing van het model voor bedrijven met stukproductie bij een machinefabriek geïllustreerd. De keuze van het model van kostprijsbepaling is een direct gevolg van de aard van het productieproces bij de bedrijven die in de casestudies zijn opgenomen.

== 3.6 Het bepalen van een strategie

Bij het bepalen van een strategie willen wij aan de bestaande modellen twee elementen toevoegen. Dit zijn:

- 1 het gebruikmaken van scenario's
- 2 het toevoegen van een methodiek om een keuze uit de mogelijke strategische opties te maken.

Deze twee elementen worden in de volgende subparagrafen achtereenvolgens besproken.

3.6.1 Het gebruikmaken van scenario's

Nadat de externe analyse en de sterkte/zwakte analyse zijn uitgevoerd, zal de ondernemer komen tot strategische keuzen. Het maken van strategische keuzen vindt niet simpelweg plaats door op de verzamelde informatie een formule toe te passen die vervolgens als uitkomst een te voeren strategie aangeeft. In overeenstemming met de ondernemersschool hechten wij grote waarde aan de intuïtie, het oordeelsvermogen, de wijsheid, de ervaring en het inzicht van de personen die zijn betrokken bij de strategische planning. De hiervoor beschreven informatie zal met gebruikmaking van deze persoonlijkheidseigenschappen dienen te worden geëvalueerd en gewaardeerd. Dit is wat wij bij het maken van strategische keuzen een 'kritische beschouwing' zullen noemen.

Behalve deze kwalitatieve beoordeling van de verkregen informatie zijn er nog twee andere factoren die van belang zijn bij het maken van strategische keuzen. In de eerste plaats is dat de kwantitatieve analyse, zoals een kostprijsanalyse (paragraaf 3.5.3). Aan de hand hiervan kunnen de financiële consequenties van de strategische opties worden doorerekend.

In de tweede plaats zijn dat scenario's. Een scenario is een intern consistent idee over de toekomst. Scenario's worden meestal gebruikt als er grote onzekerheid heerst over toekomstige gebeurtenissen. Porter (1996:447) ziet scenario's als hulpmiddel om de toekomstige structuur van de bedrijfstak te voorspellen. Als belangrijke voordelen van het maken van dergelijke bedrijfstakscenario's, noemt hij:

- 1 fixatie van het bedrijf op op één punt gerichte voorspellingen over de toekomst, worden uit de weg gegaan;
- 2 scenario's moedigen aan om impliciete veronderstellingen expliciet te maken;
- 3 scenario's moedigen aan om ruimer te denken dan de conventionele kennis toelaat.

Van der Heijden (1996) voegt daar nog een tweetal voordelen aan toe:

- 1 scenario's stellen in staat om in te zien dat ontwikkelingen voortkomen uit een bepaald patroon;
- 2 met betrekking tot mogelijk uit te voeren projecten kan, als ze worden beoordeeld tegen de achtergrond van scenario's, uitsluitend worden gegeven of ze al dan niet doorgang moeten krijgen.

Door meerdere scenario's op te stellen kan een bedrijf op een systematische manier de mogelijke consequenties van onzekerheid betreffende zijn keuze van strategieën onderzoeken. Van oudsher hebben scenario's meestal betrekking op macro-economische en politieke factoren. Deze zijn te globaal om een wezenlijk onderdeel uit te kunnen maken van strategische planning. Onzekerheden zoals technologische veranderingen en concurrentiegedrag zijn hier niet in opgenomen. Bedrijfstakscenario's daarentegen geven een bedrijf de mogelijkheid om onzekerheid te vertalen in de strategische implicaties voor een bepaalde bedrijfstak. Toch kan het van belang zijn om, voordat met het maken van bedrijfstakscenario's wordt begonnen, kennis te nemen van macrosenario's. Macrosenario's kunnen namelijk inzicht verschaffen in de oorzaken waarom bepaalde ontwikkelingen in de bedrijfstak plaatsvinden.

Hoewel het werken met scenario's veel voordelen kan bieden, blijkt in de praktijk dat het voor veel ondernemers moeilijk is om te denken in scenario's, zeker indien het scenario's betreft die niet realistisch zijn (ondanks het feit dat ook deze van grote waarde kunnen zijn). Hiervoor is een aantal redenen denkbaar:

- 1 Weick (1969) onderzocht de besluitvorming in groepen en vond dat zelden of nooit verschillende alternatieven worden overwogen om tot een beslissing te komen. Alternatieven worden dikwijls òf direct geaccepteerd òf direct verworpen. Indien een dergelijke houding gewoonte is geworden, maakt dit het denken in termen van scenario's moeilijk.
- 2 Ondernemers plegen te beschikken over een 'praktische instelling'. Het overwegen van meerdere scenario's terwijl men op voorhand zeker weet dat maximaal één ervan realiteit zal worden, wordt niet als doelmatig gezien.
- 3 Niet elke ondernemer beschikt over het abstractievermogen dat vereist is om meerdere scenario's tegelijk in ogenschouw te kunnen nemen.

De voordelen van het werken met scenario's zijn echter zodanig, dat het werken met scenario's in het MKS niet mag worden weggelaten.

Met het werken met scenario's binnen het MKS worden de volgende doelen beoogd:

- 1 Het kunnen vergelijken van alternatieven en de consequentie van interne en/of externe gebeurtenissen voor deze alternatieven.
- 2 Het zien van de samenhang tussen oorzaak en gevolg binnen bepaalde ondernemingsgebieden en tussen ondernemingsgebieden onderling.
- 3 Het verkrijgen van inzicht in kwetsbaarheden en in risico's die de onderneming loopt.
- 4 Het op voorhand inzicht verkrijgen in de mogelijkheden tot bijsturen, indien verwachtingen niet uitkomen en/of indien er zich een onverwachte situatie voordoet.

Extra aandacht bij de begeleiding van de ondernemer is hier echter op zijn plaats.

3.6.2 De keuze van een strategische optie

Om een definitieve keuze uit de opties te kunnen maken, zal een kritische beoordeling van elke mogelijke strategische optie plaatsvinden. Hierbij staan drie middelen ter beschikking. Deze worden achtereenvolgens besproken.

- [1] Een kwalitatieve analyse in de vorm van een kritische beschouwing. Dit houdt in dat de leden van het management op basis van ervaring, kennis en kunde proberen mogelijke voor- en nadelen van elke strategische optie te inventariseren. De kritische beschouwing is van belang, omdat hierbij 'zachte factoren' in het proces van strategische planning kunnen worden ingebracht.
- [2] Een kwantitatieve analyse van elke strategische optie. Bij het opstellen van een kwantitatieve analyse per optie kan de in dit hoofdstuk besproken strategische kostprijsanalyse van grote waarde zijn. Deze biedt namelijk de mogelijkheid om 'if-then'-analyses uit te voeren.
- [3] Het beoordelen van de strategische opties tegen de achtergrond van enkele scenario's. Dit dient om te bepalen wat het resultaat voor de onderneming van een bepaalde strategische optie zal zijn indien een bepaald scenario zich voordoet. Met resultaat wordt hierbij niet uitsluitend financieel resultaat bedoeld. Ook factoren als concurrentiepositie, continuïteit en risico spelen een belangrijke rol bij het beoordelen van een optie bij een bepaald scenario.

Niet altijd zal worden gekozen voor de optie met de hoogste (berekende) verwachte uitkomst. Hiervoor zijn twee redenen aan te geven. In de eerste plaats (Hogarth, 1980:57) moet, zelfs al zijn zowel de verwachte waarden van gebeurtenissen en de waarde van uitkomsten precies bekend, een keuze worden gemaakt voor een beslissingsmodel op basis waarvan de conclusies worden getrokken. Hogarth noemt de volgende modellen: lineair, conjunctief, disjunctief, lexicografisch en elimination-by-aspects. Een voorbeeld kan dit illustreren. Stel er worden twee scenario's gemaakt voor de economische groei, een voor een hoge groei (S_H) en een voor een lage groei (S_L). De kans op elk van beide wordt ingeschat op 50%. Bij strategische optie 1 is bij S_H de verwachte uitkomst van het resultaat € 200.000 per jaar, en is bij S_L de verwachte uitkomst van het resultaat € 50.000 per jaar. Bij strategische optie 2 is zowel bij S_H als bij S_L het verwachte resultaat € 110.000 per jaar. Maakt men nu gebruik van het lineaire model van besluitvorming, dan wordt optie 1 gekozen: hierbij is immers het verwachte resultaat het hoogste. Bij optie 1 bedraagt het verwachte resultaat (E_w): $0,5 \times € 200.000 + 0,5 \times € 50.000 = € 125.000$. Bij optie 2 is dit: $0,5 \times € 110.000 + 0,5 \times € 110.000 = € 110.000$. Bij gebruikmaking van het conjunctieve beslissingsmodel kan de keuze echter anders worden. Het conjunctieve model is niet compensatorisch. Stel dat het management vindt dat het verwachte resultaat in geen geval beneden de € 75.000 mag dalen. In die situatie valt optie 1 dus af en wordt voor optie 2 gekozen. Dit is een conjunctieve keuze, terwijl in het eerste geval een beslissing op basis van een lineaire berekening werd gemaakt. De risicohouding van de beslissers bepaalt mede welk model wordt gehanteerd om tot een beslissing te komen.

De tweede reden waarom niet altijd voor de optie met het hoogste resultaat wordt gekozen is misschien nog belangrijker dan de eerste. Mintzberg (1994a:212) stelt dat strategische planning (waarvan het maken van een keuze uit de strategische opties een onderdeel is) niet kan worden geprogrammeerd. Zij die dat wel doen, hebben volgens hem de boodschap van Taylor verkeerd begrepen. Taylor programmeerde namelijk alleen processen waarvan de werking grondig werd begrepen, en dat is bij strategische besluitvorming niet het geval. Hier spelen begrippen als 'tacit knowledge' (impliciete kennis), intuïtie en 'zachte' factoren een belangrijke rol. Deze moeten worden verbonden met hetgeen in de diagnose naar voren is gekomen. Het leggen van deze verbindingen laat zich niet van- gen in een omschreven programma met betrekking tot hoe dat zou moeten gebeuren.

Deze fase van het proces van ondernemingsplanning, de strategische keuzen, vraagt om een holistische kijk op de onderneming en haar omgeving. Kwaliteiten van het managementteam als creativiteit, intuïtie, fingerspitzengefühl en abstractievermogen zijn daarbij belangrijk. De keuze die op basis van deze kwaliteiten totstandkomt kan een andere zijn dan de keuze die op basis van analyse en berekening totstandkomt. Bij analyse en berekening kan immers nooit worden voorkomen dat een grote hoeveelheid 'tacit knowledge' wordt weggesneden. De adviseur heeft in deze fase als taak de impliciet aanwezige kennis zoveel mogelijk expliciet te maken, ten einde deze kennis aan de leden van het team kenbaar te maken en te kunnen toetsen aan de inzichten van anderen.

== 3.7 Slotopmerkingen

In dit hoofdstuk zijn de externe analyse, de sterkte/zwakte analyse, de analyse van de winstbijdrage van productgroepen en het bepalen van een strategie aan bod geweest. De externe analyse voor het MKS bestaat uit de volgende drie deelanalyses: analyse van de afzetmarkt, de concurrentie en de overige externe ontwikkelingen. Bij de analyse van de afzetmarkt dienen de kritische succesfactoren (KSF'en) op de markt in kaart te worden gebracht.

De sterkte/zwakte analyse bevat twee elementen. Enerzijds is dat de conventionele sterkte/zwakte analyse, zoals deze op diverse plaatsen in de literatuur wordt beschreven. Conform de waardeketen van Porter maken wij hierbij onderscheid tussen een analyse van de primaire activiteiten en die van de ondersteunende activiteiten. Een nadere uitwerking van deze analyses laten wij over aan de adviseur die het MKS toepast. Anderzijds vormt de bedrijfsvergelijking een onderdeel van de sterkte/zwakte analyse. Dit is één van de belangrijkste elementen van het MKS. De bedrijfsvergelijking brengt met zich mee dat het MKS niet op elk willekeurig bedrijf kan worden toegepast, maar dat toepassing uitsluitend mogelijk is nadat een gedetailleerde bestudering van een aantal bedrijven in de branche heeft plaatsgevonden. Uit dit sterkte/zwakte onderzoek dienen de distinctive competitive factors (DCF'en) van een onderneming naar voren te komen. Zowel de KSF'en als de DCF'en zijn relevant, zowel bij de bepaling van de te volgen strategie als bij het bepalen van de interne informatiebehoefte.

De bedrijfsvergelijking geeft inzicht in de relatieve kostenpositie van een bedrijf. Om verandering in de relatieve kosten te kunnen bewerkstelligen, is voor een individueel bedrijf echter een nadere kostprijsanalyse noodzakelijk. Hiervoor hebben wij in paragraaf 3.5.3 basismodellen ontwikkeld voor de analyse van kostprijzen in bedrijven met massaproductie (homogeen en heterogeen), bedrijven met stukproductie en voor handelsondernemingen. In paragraaf 3.6 beschreven wij de toepassing van scenario's bij het bepalen van de te volgen strategie.

In het volgende hoofdstuk zal de operationele component van het MKS aan de orde komen. Vastgesteld zal worden op welke wijze de informatievoorziening kan worden opgesteld om de gekozen strategie te kwantificeren en te normeren. Vervolgens zal een systeem worden ontwikkeld om de werkelijke resultaten aan de gestelde normen te toetsen.